نقابة المحامين
لجنة المكتبة والفكر القانوني



الدكتور أحمد فتحي سرور

١٩٩٠

اهداءات ٢٠٠٣

أ.د/ محمد توفيق محمد الرويني

الإسكندرية



نقابة المحامين

لجنة المكتبة والفكر القانونى

مكتبة المحامى

٢

الجرائم الضريبية

الدكتور احمد فتحى سرور

١٩٩٠

تمهيـــــد

يعالج هذا الكتاب بحثاً جديداً فى الفقه الجنائى ـ فى القانون المصرى ـ هو قانون العقوبات الخاص ، وهو القانون الذى يخضع لأحكام عامة تختلف فى جملتها عن تلك التى يخضع لها قانون العقوبات العام .

وقد اقتصر البحث فى هذا المجال على نوع من جرائم هذا القانون الخاص وهو الجرائم الضريبية نظراً لأهميتها البالغة فى حماية كيان الدولة المالى .

وأول ما تتميز به هذه الدراسة هى الناحية التأصيلية المجردة التى تستهدف وضع نظرية عامة للجريمة الضريبية يتحدد فيها النموذج الذى يتعين أن تخضع له كافة صور هذه الجريمة . وإلى جانب هذا التأصيل أبرزت الناحية التطبيقية فى الموضوع فقهاً وقضاء تحقيقاً للفائدة المرجوة منه وتأكيداً لصحة النتائج التى انتهى إليها .

ويعتمد هذا البحث على الكتاب الذى قمت بوضعه فى عام ١٩٦٠ لسد فراغ تعانيه المكتبة القانونية فى هذا المضمار .

واذ طرأت تشريعات عديدة أعقبها صدور أحكام من محكمة النقض تضمنت مبادىء جديدة ، فقد استوجب الأمر تحديث هذا الكتاب وتنقيحه وفقا لتلك التشريعات وهذه الأحكام . وقد ساهم فى

ذلك مشكورا كل من المستشار الدكتور آحمد رفعت خفاجى نائب رئيس محكمة النقض ومدير النيابة الادارية سابقا والسيد الدكتور عصام أحمد محمد رئيس المحكمة .

وكل ما نرجوه أن نكون قد حققنا بعض الفائـدة ، والله ولى التوفيق .

أحمد فتحى سرور

يناير ١٩٩٠

مُقدَمة

١ ـ الاستقلال القانونى

يمثل النظام القانونى الإتجاهات المختلفة فى المجتمع والتى تتغير على مر الزمن لمواجهة الإحتياجات التى يقتضيها تطور الحياة . وتتبلور هذه الإتجاهات المختلفة فى نصوص قانونية معينة ، فينشأ عن ذلك تعدد القوانين واختلافها وتميز كل منها عن الآخر وتمتعه بالاستقلال والذاتية .

على أن القول باستقلال القوانين ، وتمتع كل منها بذاتية خاصة لا يستند إلى معيار واحد مجرد ، وإنما هو فى الواقع أمر نسبى يتوقف على وجهة نظر معينة . ويمكن تحديد ذاتية القانون أو استقلاله بالنظر إلى ثلاث وجهات : علمية وتشريعية وقاعدية[١] .

فمن الوجهة العلمية يتحدد القانون بالنظر إلى الموضوع العلمى الذى يعالجه ـ كالقانون المدنى والقانون التجارى والقانون الإدارى .

ومن الوجهة التشريعية يتحدد القانون بالنظر إلى البناء المادى

---

(١) Delogu (Tullio); La loi pénale et son application, Cours de doctorat à L'université du caire, 1956, p. 115 ss., n. 34.

الذى يحتويه ، فيعتبر قانونا متميزاً بذاته مجموعة النصوص التى يحتويها تقنين معين كقانون العقوبات وقانون الإجراءات الجنائية والقانون المدنى والقانون التجارى .

ومن الوجهة القاعدة « normative » يتحدد القانون بالنظر إلى المبادىء الخاصة التى تسود قواعده القانونية كالقانون المدنى والقانون التجارى وقانون العقوبات(١) .

وقد يتحقق التمييز بين مختلف القوانين بالنظر إليالوجهات الثلاث السابقة معاً كما فى القانون المدنى والقانون التجارى وقانون العقوبات .

وبتقدير جميع معايير الاستقلال القانونى السالف بيانها نجد أن المعيار القاعدى هو أبلغها أثراً وأهمية فى القيمة القانونية . فالمعيار العلمى لا يحقق غير قيمة عارضة ، لأنه ينبنى على مجرد عنصر الملاءمة فى تجميع النصوص التى تعالج موضوعا معيناً بغض النظر عن التجانس القانونى الذى يجب أن يجمع هذه النصوص ، مما قد يؤدى أحيانا إلى الجمع بين نصوص لا تستقر على خصيصة واحدة فيفقد معها شخصيته وذاتيته القانونية على الرغم من توافر وحدته العلمية . مثال ذلك القانون البحرى فهو ينطوى على قواعد تتعلق بكل من القانون الخاص والقانون الادارى والقانون الدولى العام والقانون الدولى الخاص بل وقانون العقوبات .

كما أن المعيار التشريعى لا يحقق غير قيمة شكلية معينة ، لأن عدم تقنين نصوص معينة لا يؤثر فيما قد يتوافر من وحدة وذاتية خاصة ، فالقانون الإدارى - مثلا - على الرغم من عدم تقنينه تتوافر له

---

(١) فالتفسير الواسع مثلا يؤخذ به فى القانون المدنى دون قانون العقوبات ، والإثبات فى المواد المدنية يخضع لقواعد تختلف عن تلك التى يخضع لها الإثبات فى المواد الجنائية .

انظر - Quelques aspects de L'autonomie de droit penal. Etudes sur la direction de G. Stéfani, Dalloz, Paris 1956 p. 13 ss .

خصائص القانون التى تجعل منه قانونا قائماً بذاته مستقلا عن غيره من القوانين . هذا فضلا عن أن التقنين بطبيعته غير جامع لكل المسائل التى ينظمها وقد يحتاج إلى تشريعات مكملة لها طبيعة مختلطة ـ مثال ذلك : قانون العقوبات الذى تكمله بعض القوانين المنظمة للتجارة كقانون العلامات والبيانات التجارية والقانون الخاص بقمع التدليس والغش .

وعلى العكس مما تقدم فإن المعيار القاعدى يتوقف على الطبيعة الخاصة التى تسود المبادىء القانونية التى تنظم مسألة معينة ، أيا كان البناء المادى الذى يضم بين جدرانه القواعد المحكومة بهذه المبادىء[1] .

ويلاحظ أن الاستقلال القانونى لكل من فروع القانون لا يعنى أن النظام القانونى مفكك الأوصال لا تربط بين فروعه رابطة ما ، بل إن وحدة النظام القانونى تحول دون الانفصال التام بين هذه الفروع ، وبعبارة أخرى إن الاستقلال القانونى لا يخفى حقيقة واقعة وهى أن كلا من القواعد التى تتضمنها مختلف القوانين تكون جزءاً لا يتجزأ من النظام القانونى ، وأن كل قاعدة قانونية ـ فى أى فرع من فروع القانون ـ تمثل جزءاً فى التنظيم القانونى كله مما يؤدى إلى خضوعها للمبادىء الأساسية التى يقوم عليها هذا التنظيم كمبدأ المساواة ويقين القانون ووضوحه من أجل تحقيق الأمن القانونى[2] ، وفكرة المصلحة العامة[3] .

---

(١) ديلوجو ، المرجع السابق ص ١١٦ و ١١٧ رقم ٣٤ .

(٢) قاعدة لا جريمة ولا عقوبة بغير نص من مظاهر الأمن القانونى فى قانون العقوبات ـ انظر ديلوجو ـ المرجع السابق ص ٣٨ رقم ١٧ و ص ٤٠ رقم ١٨ و ص ٩٩ رقم ٣٢ .

(٣) وهذه المبادىء قيود ترد على المشرع عند ممارسة سلطته فى إصدار القوانين ، كما تصلح معياراً للتفسير القانونى ، بمعنى أن التفسير الذى يتلاءم مع هذه المبادىء الأساسية يجب تفضيله والأخذ

وقانون العقوبات هو من بين فروع النظام القانونى ، ولا جدال فى تمتعه بالاستقلال من الناحيتين العلمية والتشريعية . أما من الناحية القاعدية فقد ثار الخلاف فى الفقه وتعددت النظريات فمن قائل بأنه يسمو على فروع القانون الآخر ومن قائل إلى أنه قانـون تبعى يحمى بجزاءاته القـوانين الأخـرى ، والراجـح أن قانـون العقوبـات يتميز باستقلاله القاعدى عن سائر فروع القانون ، ولا يتقيد إلا بالمبـادىء الأساسية للنظام القانونى التى تسيطر على جميع فروعه القانونية .[1] .

والقول باستقلال قانـون العقوبـات لا يعنى عدم تعـاونه مـع القوانين الأخرى ، هذا التعاون الذى تؤدى إليه وحدة النظام القانونى الذى يشمل فروع القانون المختلفة . ومن مظاهر هذا التعاون الرجوع إلى القانون المدنى لتحديد مدلول عقود الأمانة فى جريمة خيانة الأمانة (المادة ٣٤١ عقوبات) والرجوع إلى القانون التجارى لتحديد مدلول الشيك فى جريمة إصدار شيك بدون رصيد (المادة ٣٣٧ عقـوبات) والإستعانة بقانون المرافعات لتحديد مدلول الحجز القضائى فى جريمة إختـلاس المحجـوزات أو تبـديـدهـا (المـادتـان ٣٢٣ و ٣٢٤ عقوبات) .[2]

٢ ـ قانون العقوبات الخاص

إنه وإن كان قانون العقوبات يتميز كما قلنا باستقلاله العلمى والتشريعى والقاعدى إلا أن فريقاً من الفقه اتجه إلى القول بالاستقلال داخل قانون العقوبات نفسه ، فقيل بوجود قانون عقوبات مالى وآخر

---

(١) ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ١٨٠ وما بعدها .

Quelques aspects, cit. 5.

(٢) ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٢٢٨ ومابعدها رقم ٤٩ ؛ وانظر للمؤلف القسم العام طبعة ـ ١٩٨١ ـ رقم ٦٠ ـ صفحة ٩٨ .

إقتصادى واخر تجارى واخر بحرى[1] إلخ .

على أن المناداة بالاستقلال القانونى داخل قانون العقوبات لايمكن إقراره إذا اقتصر على الوجهتين العلمية والتشريعية كما بينا بالنسبة إلى فروع القانون داخل النظام القانونى ، مادامت المبادىء القانونية التى تحكم قانون العقوبات العام هى بذاتها التى تسيطر على القواعد القانونية المتميزة بهذا الاستقلال العلمى أو التشريعى ، مما يجرد هذا الاستقلال من فائدته العلمية .

أما إذا بنى الاستقلال القانونى على أن ثمة قواعد جنائية تخضع فى الأصل لمبادىء أخرى تختلف عن تلك التى يخضع لها قانون العقوبات العام ، فهنا يحق القول بأن هذه القواعد يتكون منها قانون عقوبات خاص . ومصدر هذه الخصوصية ليس فى وضعها فى تشريع خاص أو فى معالجتها موضوعا علميا معيناً ، وإنما ـ كما قلنا ـ فى خضوعها فى الأصل لمبادىء قانوينة لايخضع لها فى الأصل قانون العقوبات العام ؛ مثال ذلك : قانون العقوبات العسكرى (قانون الأحكام العسكرية) وقانون العقوبات الضريبى وقانون العقوبات الاقتصادى .[2]

ويجب أن يلاحظ أن القول باستقلال قانون العقوبات الخاص لايعنى إنفصاله تمام الانفصال عن قانون العقوبات العام ؛ فهذا الأخير هو الأصل العام الذى يجب الرجوع إليه كلما شاب القانون الخاص نقص فى تنظيم مسألة معينة .[2]

---

(١) أنظر ـ Launais H., De la Villeguerin V., et Accarias; Droit Pénal financier, 1947 .
- Tchernoff J., Traité de droit, 1931 .
- Homel (J.), Le droit pénal spécial des sociétés anonymes, 1955 .

(٢) ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٢٣٧ ومابعدها رقم ٥٠ . ويرى أن قانون العقوبات الإقتصادى فى القانون المصرى ليست له خصائص قانون العقوبات الخاص (ص ٢٤١) ، ولم يبين الأستاذ ديلوجو الأسانيد التى اعتمد عليها فى إبداء هذه النتيجة ، وسنبين فيها بعد الخصائص التى يتميز بها قانون العقوبات الاقتصادى الضريبى والتى تجعل منه قانوناً خاصاً بالنظر إلى قانون العقوبات العام .

(٣) نصت المادة (٨) من قانون العقوبات على أن تراعى أحكام الكتاب الأول من هذا القانون فى الجرائم المنصوص عليها فى القوانين واللوائح الخصوصية إلا إذا وجد فيها نص يخالف ذلك .

٣ ـ خطة البحث :

قسمنا هذا المؤلف إلى كتابين نعالج فى أولهما : الجرائم الضريبية وهو موضوع قانون العقوبات الضريبى . ونتكلم فى الكتاب الثانى عن الجرائم النقدية وهى إحدى موضوعات قانون العقوبات الاقتصادى ، وقد اخترنا بحث هذه الجرائم لأهميتها البالغة وخطرها على الأمن الاقتصادى .

الكتاب الأول

الجـــرائم الضريبيـــة

٤ ـ أفكار عامة عن القانون الضريبى ٥ ـ الغش الضريبى
٦ ـ أسباب الغش الضريبى ٧ ـ القانون الجنائى الضريبى
٨ ـ خطة المشرع فى التجريم الضريبى
٩ ـ معيار تمييز قواعد قانون العقوبات الضريبى ١٠ ـ منهج البحث .

٤ ـ أفكار عامة عن القانون الضريبى :

يقتضى البحث فى قانون العقوبات الضريبى التمهيد له بفكرة عامة عن العلاقة التى ينشئها قانون الضريبة والأسس التى ينهض عليها هذا القانون .

وفى بيان ذلك القول نقرر إن قانون الضريبة ينشىء التزاماً على عاتق الممول بدفع مبلغ الضريبة ،[1] وهو كتابيناًحد التزامات القانون العام ينشأ بإرادة المشرع فيختلف عن الالتزام التعاقدى الذى يتوقف على إرادة المتعاقدين . كما يهدف إلى تحقيق مصلحة عامة بخلاف الالتزام التعاقدى وغيره من الالتزامات الخاصة التى يكون القانون مصدرها ، فهى لا تهدف إلا إلى تحقيق مصالح عامة .[2]

---

(١) ذهب البعض إلى أن القانون هو المصدر المباشر لهذا الالتزام ـ السنهورى ـ الوسيط جزء ١ ص ١٢٨١ ، أحمد حشمت أبو ستيت فى نظرية الالتزام فى القانون المدنى الجديدة طبعة ١٩٥٤ ص ٥٨٠) وذهب رأى اخر إلى أنه ليس ثمة تفرقة بين الالتزام بالضريبة وغيره من الالتزامات ، وأنه فى جميع الالتزامات يجعل القانون واقعة معينة يحدد شروطها مصدراً مباشراً لنشوء الالتزامات ويعتبر القانون مصدرها غير المباشر ، أما الواقعة التى يتعين توافرها لنشوء الالتزام فهى المصدر المباشر للالتزام بالضريبة . (أحمد ثابت عويضه ـ ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ـ رسالة طبعة ١٩٥٩ ـ ص ٦) .

(٢) كالالتزام بنفقات الأقارب . انظر ـ دكتور حسين خلاف ـ فى الأحكام العام فى قانون الضريبة طبعة ١٩٥٦ ـ ص ١٤٦ .

ولا يقتصر قانون الضريبة على تنظيم الالتزام بأداء الضريبة المفروض على عاتق الممول وغيره من الأشخاص ، قاصداً بها منع التهرب من الضريبة بالتحقق من توافر واقعتها المنشئة وضبط وعائها وتنظيم تحصيلها .

ومثال الالتزامات الأخرى التى قد يفرضها القانون على عاتق الممول ، التزام التاجر بتقديم إقرار بمقدار أرباحه (م ٣٤ و ٣٥ و ٣٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) ، والتزام التاجر الذى وقفت منشأته عن العمل بتبليغ ذلك إلى مصلحة الضرائب فى خلال تسعين يوما من التاريخ الذى وقف فيه العمل . (م ٢٩ / ٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) والتزام مديرى البنوك والمكلفين بإدارة أموال ماوكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشآت واصحاب المهن التجارية وغير التجارية وغيرهم من الممولين بتقديم الدفاتر الى موظفى مصلحة الضرائب عند كل طلب (المادة ١٤٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

ويجب التمييز بين التزام الممول بدين الضريبة والتزاماته الأخرى التى يفرضها عليه قانون للضريبة ، فهذه الالتزامات الأخيرة لا تتوقف على نشوء الالتزام بدين الضريبة ولا تدور معها وجوداً وعدما ، وإنما هى التزامات أصلية تقع على عاتق دافعى الضرائب سواء نشأ فى ذمتهم دين الضريبة أو لم ينشأ ، فالتاجر مثلا من الأشخاص الذين يتحملون ضريبة الأرباح التجارية إلا أنه قد لا ينشأ فى ذمته دين الضريبة بسبب عدم تحقيقه ربحاً فى سنته المالية ، ومع ذلك يتعين عليه أن يقدم الإقرار المفروض عليه إلى مصلحة الضرائب .[1] وعلة ذلك أن الالتزام بدين الضريبة لا يترتب بمجرد العمل بقانون الضريبة وإنما يتوقف على تحقيق الواقعة المنشئة لها[2] بخلاف الالتزامات الأخرى - كالالتزام بالاقرار فى

(١) حسين خلاف - المرجع السابق - ص ١٤٥ .
(٢) حسين خلاف ، المرجع السابق ص ١٥٢ .

المثال السابق - فإنها تنشأ بمجرد سريان قانون الضريبة ولا تتوقف على تحقيق الواقعة المنشئة لدين الضريبة .

ومثال الالتزامات المفروضة على عاتق غير الممول ؛ التزام المتنازل اليه عن كل أو بعض المنشأة باخطار مصلحة الضرائب المختصة بهذا التنازل فى ميعاد معين . (المادة ٢/٣٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) . والتزام الأفراد أو الشركات أو الهيئات الذين يستخدمون موظفين أو مستخدمين أو عمالا أو صناعا أو مساعدين بمرتب أو أجر أو أتعاب أن يقدموا إلى مصلحة الضرائب كشفاً يتضمن بيانات معينة عن هؤلاء الأشخاص ومقدار ماهياتهم وأجورهم وأتعابهم . (المادة ٦٥ ومابعدها من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) ، والتزام كل مصرف أو محل أو شخص يشتغل عادة بتأجير الخزائن ويكون لديه خزائن مؤجرة كلها أو بعضها لشخص توفى أن يبلغ ذلك إلى مصلحة الضرائب فى خلال ميعاد معين ، والتزامه بعدم السماح بفتح الخزانة فى غيبة مندوب مصلحة الضرائب . (المادة ٢٢ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ الخاص باصدار قانون ضريبة الأيلولة) .

ومن ناحية أخرى فرض القانون لصالح الأشخاص التزامات معينة على إدارة الضرائب ، كالتزامها بدفع ماحصلته من الضرائب دون وجه حق .[1] والتزامها بموافاة المتنازل اليه عن المنشأة فى ميعاد معين ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن هذه المنشأة - متى كان هو قد طلب هذا البيان . (المادة ٤/٣٠ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) . والتزامها عند تصحيح الاقرار بالضريبة أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول بعناصر ربط الضريبة (أنظر المادة ٤١ و ١٠٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

---

(١) انظر نقض مدنى - ٧ ديسمبر سنة ١٩٥٠ - مجموعة القواعد فى ٢٥ عاماً - جزء ٢ - ص ٨١٢ رقم ١٦١ .

وقد قضت محكمة النقض أنه لا يخاطب الشارع فى الجرائم الضريبية بعامة وفى جرائم التهريب الجمركى بخاصة الا المكلف بأداء الضريبة ، وإذا شاء ان يبسط نطاق التجريم إلى غيره فإنه ينص على ذلك صراحة . يدل على ذلك ما تقضى به المادة ٣٤ من لائحة الجمارك من ان تكون العقوبات فى مواد التهريب مستوجبه الطريق بالتضامن من على الفاعلين والمشتركين فى الاحتيال أيا كانوا وعلى اصحاب البضائع . ولا يوجد ما يدل على ان الشارع فى قانون الجمارك الجديد قد أراد الخروج على هذا الأصل .[١]

ويجب التمييز بين سلطة الدولة فى فرض الأعباء الضريبية ، وسلطة إدارة الضرائب فى ربط الضريبة وتحصيلها ، فالأولى ليست إلا مظهرا من مظاهر سيادة الدولة باعتبارها نظاماً قانونياً (Etat - ordre juridique)[٢] يقررها القانون الدستورى ، وتباشرها عن طريق التشريع فى حدود هذا الدستور[٣] أما سلطة الادارة فى ربط الضريبة وتحصيلها فيقررها قانون الضريبة وهى تباشرها فى حدود هذا القانون[٤] .

وهذه السلطة فى ربط الضريبة وتحصيلها تقابلها الالتزامات التى فرضها القانون الضريبى على الممول وغيره من الأشخاص لمنع التهرب من الضريبة .[٥]

---

(١) انظر حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية الصادر فى ١٥ ديسمبر سنة ١٩٤٦ ـ الموسوعة المصرية للتشريع والقضاء ـ المادة ٥٢ ـ ص ٨٤ رقم ٥٩ .

(٢) نقض فى ١٩٦٧/٣/٧ . مجموعة امام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٣٣٤ .

(٣) كما هو الشأن بالنسبة إلى سلطتها فى العقاب ـ انظر ديلوجو فى قانون العقوبات الضريبى ـ صفحة ٧٤ وما بعدها رقم ٢٤ .

(٤) وقد نصت المادة ١١ من الدستور على أن انشاء الضرائب العامة وتعديلها أو الغائها لا يكون إلا بقانون .

(٥) كما نصت المادة ٩ المذكورة على انه لا يعفى أحد من أداء الضريبة الا فى الاحوال المبينة فى القانون ولا يجوز تكليف أحد اداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا فى حدود القانون .

ويلاحظ أن دين الضريبة لا ينشأ بمجرد صدور قانون الضريبة ، وإنما هو يتوقف على توافر ما يسمى بالواقعة المنشئة للضريبة (fait générateure d'umpot) أى الشرط الذى أوجب القانون تحققه لنشوء دين الضريبة ، فمثلا توزيع منتجات الأسهم هو الواقعة المنشئة لضريبة إيراد القيم المنقولة ، والحصول على الربح التجارى هو الواقعة المنشئة لضريبة الأرباح التجارية .

ويجب التمييز بين موضوع الالتزام بالضريبة ـ وهو دفع مبلغ معين من المال للخزانة ـ وما يسمى بوعاء الضريبة وهو المال الذى تفرض عليه الضريبة ، فالمكلف بضريبة الأرباح التجارية ـ مثلا ـ يلتزم بدفع مبلغ الضريبة ـ وهو موضوع الالتزام بها ، وهذه الضريبة تفرض على أرباحه التجارية ، ومن هذه الوجهة تعد الأرباح وعاء الضريبة .

وإذا ما توافرت الواقعة المنشئة للضريبة تربط الادارة الضريبة على الممول وذلك بتحديد المبلغ الواجب عليه دفعه ـ أى تحدد موضوع الالتزام بالضريبة ، ولا يتيسر ذلك إلا بعد حصر وعاء الضريبة وتقديره .

وقد تقوم الادارة بنفسها بعملية الحصر والتقدير والربط كما هو الحال فى ضريبة الأطيان أو ضريبة المبانى ، وقد تلجأ إلى هذه الطريقة عندما لا يقوم الممول ببعض الواجبات المفروضة عليه كالامتناع عن تقديم الاقرار .

وقد تحتاج الادارة إلى معونة الممول أو الغير ، فيلزم القانون الممول بتقديم إقرار عن توافر الواقعة المنشئة للضريبة المفروضة عليه وعناصر وعاء الضريبة[١] أو يلزم الغير بتقديم هذا الاقرار كما بينا فيما تقدم أو بتكليفه باحتجاز قيمة الضريبة الواجبة على الممول مما يوزعه عليه من دخل ، وتوريد هذه الضريبة إلى الادارة ، وهو ما يسمى

---

(١) Roger M., - Le droit pénal fiscal, - these, — 1904 Paris — P. 3

بالحجز عند المنبع (Stoppage a la source) أى حجز الضريبة منذ حصول الواقعة المنشئة لها قبل وصول الدخل الى الممول مثال : ذلك ما يلتزم به رب العمل من توريد ضريبة كسب العمل المفروضة على أجور العمال قبل توزيع هذه الأجور عليهم . وقد لا تقوم الادارة بنفسها بربط الضريبة وانما تسند هذا العمل إلى الممول نفسه كما فى ضريبة الدمغة حيث يتعين على الممول أن يقوم بنفسه بلصق طابع الدمغة على المحررات التى تستحق عليها هذه الضريبة ، وتقتصر وظيفة الادارة فى هذه الحالة على مراقبة مدى الوفاء بدين الضريبة[1]

٥ ـ الغش الضريبى **La fraude fiscale**

عرف التهرب من الضريبة منذ نشأ الالتزام بها على عاتق الممولين ، شأنه فى ذلك شأن الجريمة التى عرفت منذ وجد القانون .

ويجب التمييز بين التهرب من الضريبة الذى ينطوى على الغش وبين مجرد تجنب الضريبة[2] . فالتهرب من الضريبة أو الغش الضريبى لا يتحقق إلا بالالتجاء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدى إلى ضياع حق الدولة فى الضريبة كأن يقدم الممول اقرارا كاذبا عن دخله أو يمتنع عن دفع الضريبة .

أما تجنب الضريبة فيتحقق بعدم قيام الممول بالعمل الذى من شأنه أن يؤدى إلى حصول الواقعة المنشئة لضريبة ؛ كأن تفرض الضريبة على انتاج أو استهلاك سلعة معينة فيمتنع الممول عن هذا

---

(١) حسين خلاف ـ المرجع السابق ص ٢١٠ .

(٢) أنظر ـ Michel (J.) Les infractions fiscales et leur répression dans la doctrine et La Législatien Suisse, — 1953 — P. 74 ss.

Scailreur (C.), Le devoir fisal — 1950 — P. 127 ss.

وقد سمى الغش الضريبى بالغش المادى « fraude marérielle » وتجنب الضريبة بالغش فى القصد «fraude d'intention»

الانتاج أو الاستهلاك أو يمتنع عن استيراد السلع الخاضعة للضرائب الجمركية ، أو يمتنع عن زيادة دخله الى حد معين حتى لا تصيبه الضريبة التصاعدية .

وقد تسنح الفرصة للممول فى أن يحصل على أثر اقتصادى معين باتباع إحدى وسيلتين فيختار من بينها الوسيلة التى من شأنها عدم تحميله بالضريبة إطلاقا أو تحميله بضريبة أقل[1] . وقد يتم تجنب الضريبة بواسطة الغير اذا امتنع عن مباشرة الأعمال التى من شأنها أن تؤدى إلى تحميل الممول بعبء الضريبة ، كأن يقرر القانون إستحقاق الضريبة عند توزيع الشركة إحتياطيها على المساهمين فى صورة نقود ، فتلجأ الشركة إلى توزيع ذلك الاحتياطى عليهم مجانا فى صورة أسهم تصدرها بقيمة الاحتياطى[2]

وقد يكون فى نقص القانون فرصة متاحة للممول أو الغير فى تجنب الضريبة كما فى المثال السابق الخاص بتوزيع الشركة على المساهمين ، وكأن يهب المورث خلال حياته أمواله إلى ورثته حتى ينالوا تركته خالصة من الضريبة ـ إذا كان القانون لا يخضع الهبة لضريبة التركات[3] .

وقد يعمد المشرع إلى تشجيع الأفراد على عدم مباشرة العمل المؤدى إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة وذلك بقصد تحقيق أغراض

---

(١) Navatte (B.), La fraude et l'habilite en droit fiscal, - chronique Dalloz - 1951 - P. 87.
Vidal (J.), Théorie générale de la fraude - Paris - 1057 - P. 96.

(٢) قضت محكمة الاسكندرية المختلطة بأن الضريبة لا تستحق فى هذه الحالة . (فى ١٧ يونيه سنة ١٩٤٨ المبادىء القانونية للأحكام الضرائبية للأستاذ كمال الجرف ـ المجموعة الثانية ص ٢٣٢ . وفى ٢٧ ابريل سنة ١٩٤٦ ، الجرف المجموعة الأولى ص ٣٨٥) .

(٣) مبادىء النظرية العامة للضريبة للدكتور عبد الحكيم الرفاعى وحسين خلاف ـ طبعة ١٩٥٢ ص ١٧٠ و ١٧١ وعلم المالية العامة للدكتور محمد لبيب شقير ـ طبعة ١٩٥٧ ـ ص ٢٢٢

معينة ، كأن يهدف من الضريبة الجمركية الاقلال من طلب السلع الأجنبية للاقبال على السلع الوطنية ، وقد يهدف من وضع ضريبة على إستهلاك سلع معينة تقليل طلبها والانصراف نحو سلع أخرى أكثر توافرا من الأولى[1]

على أنه يمكن القول ـ بوجه عام ـ أن تجنب الضريبة يؤدى إلى الإضرار بالخزانة ، فى الحالات التى لا يبغى المشرع تحقيقه كما أسلفنا ، مما يدفعه إلى معالجة أسباب النقص فى التشريع الضريبى وسد سبل الفرار فى وجه الممولين[2] .

وقد وجه علماء الاجتماع والأخلاق إهتمامهم منذ زمن طويل لبحث ظاهرة التهرب الضريبى ، وقد رأوا تفشى هذه الظاهرة بين مختلف طبقات الشعب ، حتى قيل بأن الغش الضريبى هو جريمة الشرفاء «délit des honnétes» بدعوى أن الأشخاص ذوى الضمائر الحية الذين لا يقبلون الاستيلاء على شىء ـ مهما كان تافها ـ بغير حق لا يتورعون عن مخالفة قانون الضريبة دون تردد ، إعتقادا منهم بأن هذا القانون يفرض عليهم القيام بتضحية غير عادلة ، وأنهم فى واقع الأمر ضحية لنصوص تحكمية[3] .

---

(١) عبد الحكيم الرفاعى وحسين خلاف ـ المرجع السابق ـ ص ١٧٠ .

(٢) صدر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ بتعديل الفقرة الأولى من المادة الأولى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ صريحاً فى عدم التفرقة بين ما إذا كان التوزيع قد تم نقداً أو مجاناً فى شكل أسهم أو سندات أو حصص تأسيس أو على أى صورة أخرى ولو بطريق غير مباشر . ونصت المادة ٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على أنه تستحق ضريبة التركات على الهبات وسائر التصرفات الصادرة من المورث من خلال خمس السنوات السابقة على الوفاة إلى شخص أصبح وارثا له بسبب من أسباب الإرث كان متوافرا وقت حصول التصرف أو الهبة سواء تعلقت تلك الهبات أو التصرفات بأموال منقولة أو ثابتة أو صدرت إلى شخص المذكور بالذات أو بالواسطة .

(٣) ميشيل ـ المرجع السابق ـ ص ١٣ . وقد ذهب علماء الاجتماع إلى اختلاف طرق الغش الضريبى باختلاف طبقات الشعب المختلفة ، فقالوا بأن الطبقة البورجوازية «Dourgisie» لا تلجأ إلى هذا الغش لأنها لا تعمد إلى المخالفة الصريحة للقانون ، وإنما تلجأ فقط إلى محاولة الانحراف عن الواجبات الضريبية باستعمال الطرق القانونية والضغط السياسى ، اما الطبقة الوسطى «La=

٦ - أسباب الغش الضريبى :

نجمل أهم الأسباب المؤدية إلى الغش الضريبى فيما يلى[1] :

أولا : أسباب سياسية واجتماعية : كان لظهور النظريات الاشتراكية أثر كبير فى التوسع الضريبى سواء عن طريق كثرة الضرائب أو عن طريق رفع سعرها فقد نادت هذه النظريات بأن الضريبة لا تهدف إلى مجرد فرض الأعباء العامة وإنما تبغى أيضا تحقيق الحاجات العامة للمواطنين .

وعلى أثر ذلك بدأت تتبدد فكرة العدالة السياسية للأرباح بعد أن اتضح عدم عدالتها الاجتماعية ، مما دفع الحكومات إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية والضريبة ذات السعر المتغير . وقد كان التوسع فى المشروعات سببا فى التوسع فى فرض الضريبة حتى يتحمل الأفراد كثير من مصاريف هذه المشروعات . وقد أدى هذا التوسع الضريبى فى النهاية إلى عدم تمكين الأفراد من الادخار الخاص ، وأذ شعروا بالخطر يحف بأموالهم ، تمردوا على قانون الضريبة والتجأوا إلى صنوف الغش المختلفة اعتقادا منهم بأن ذلك ليس إلا نوعا من الدفاع الشرعى ضد مغالاة الدولة فى فرض الضريبة[2]

ثانيا : أسباب تاريخية : كان الحاكم فى الماضى يحصل الضريبة لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام مما يؤدى إلى شعور الأفراد بأن

= «lasse moyenne» فهى على العكس تتجه صراحة إلى الغش إما بتقديم أقرارات مزيفة أو باخفاء أموالهم أو التغيير فى حساباتهم وغير ذلك من الطرق . وتلتجأ طبقة البروليتاريا «Le Prolétariat» (الطبقة العاملة) فتعتمد على عمل جماعى تقوم به النقابات أو الجماعات السياسية أو تقتصر على المقاومة السلبية فتجاهل قواعد الضريبة ولا تباشر واجباتها الضريبية . (انظر ديلوجو فى قانون العقوبات الضريبى ص ٥) .

(١) انظر فى اسباب التهرب من الضريبة الجمركية مؤلف التهرب الجمركى للاستاذ عبد الرحمن فريد طبعة ١٩٥١ - ص ٤ و ٢٥ .

(٢) ميشيل - المرجع السابق - ص ٥١ .

الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق مصالح عامة وأنها ليست إلا مظهرا من مظاهر الظلم الذى يجب عليهم مقاومته . أو قد ظل هذا الشعور متسلطا على الممول على الرغم من تغير النظم وتطور نظام الدولة الدستورى[1]

ثالثا : أسباب اخلاقية : ذهب البعض :[2] إلى أن الفكرة المتسلطة على الناس نحو الغش الضريبى ترجع إلى اسباب ثلاثة (الأول) أن الناس بوجه خاص يفضلون الخير القريب فى صورة المال الموجود بين أيديهم أكثر من انتظار الخير البعيد الذى سيعود عليهم نتيجة التوسع فى المشروعات الممولة من الضريبة . (الثانى) أن الشعور بالمصلحة والملكية الخاصة يفوق كثيرا الشعور بالخدمات العامة والسلطة العامة . (الثالث) سوء الطريقة المتبعة فى فرض الأعباء الضريبية وعدم مراعاة المساواة[3] .

٧ ـ القانون الجنائى الضريبى :

تهدف الدولة الدائنة بالضريبة إلى تحقيق المصلحة العامة ، وهى فيما تنظمه من اجراءات نحو الوصول إلى ربط الضريبة وتقديرها وتحصيلها تمسك بزمام السلطة فى يدها الأمر الذى يمكنها من توقيع العقوبات على الأشخاص الذين يخلون بواجباتهم الضريبية .

---

(١) عبد الحكيم الرفاعى وحسين خلاف ـ المرجع السابق ـ ص ١٧٣ .

(٢) Verri مشار إليه فى ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٥١ .

(٣) ذهب البعض إلى أن الدولة تفرض الضريبة على اشخاص معينين بسبب اعتبارات مختلفة فتنظمهم إلى عدة فئات دون أن تراعى فى ذلك مبدأ العدالة ، وإنما تهدف إلى مجرد تحقيق مصلحتها دون أن تهدف إلى التوفيق بين الحقوق المتماثلة ، فهى تعنى بضرورة التضحية بالمصالح الخاصة ولو على حساب المصلحة العامة وذلك باتباع الطريقة التى تضمن لها تحقيق أغراضها دون مبالاة لما تقتضيه الحقوق الفردية من احترام ، ولا تعنى إلا بالبحث بين الأفراد عمن يسهل فرض الضريبة عليه وتحميله بالضرائب الأكثر ارتفاعا ـ الأمر الذى يدفع الأفراد إلى الشعور بعدم عدالة قانون الضريبة مما يدفعهم إلى الالتجاء إلى الغش (ميشيل ـ المرجع السابق ـ ص ١٦ و ١٧) .

وينظم القانون الجنائى الضريبى هذه العقوبات ، وهو ينقسم إلى قسمين : قانون للعقوبات وآخر للاجراءات . على أن هذا التقسيم يقوم على مجرد التمييز القاعدى فى صدد النصوص الجنائية الضريبية بين القواعد الموضوعية والقواعد الاجرائية دون أن يستند إلى معيار مادى أو شكلى ، بمعنى أنه لا يوجد تشريع خاص لقانون العقوبات الضريبى وآخر لقانون الاجراءات الجنائية الضريبى ، وإنما الفصل يتوقف على طبيعة النصوص الجنائية الملحقة بقانون الضريبة .

فقانون الضريبة لا يقتصر على مجرد تنظيم الجرائم الضريبية وإنما يعنى بالاضافة إلى ذلك بتنظيم الاجراءات الجنائية الخاصة بهذه الجرائم ، وقد كان ذلك أمرا طبيعيا لأنه مادام للجريمة الضريبية طبيعتها الخاصة واستقلالها الذاتى فإنه يجب تمييز إجراءات الادعاء الجنائى عن هذه الجريمة والمحاكمة عن غيرها من الإجراءات المتبعة بالنسبة إلى الجرائم العادية .

على أن بعض التشريعات ـ ومنها التشريع المصرى ـ لم يعن بوضع قواعد إجرائية ضريبة خاصة ، بل اقتصر على وضع قيود معينة على استعمال الدعوى الجنائية فى مسائل الضرائب وبيان من لهم صفة الضبط القضائى فيما يتعلق بتنفيذ أحكام قانون الضريبة[1] وذلك بخلاف غيرها من التشريعات التى عينت بوضع قواعد إجرائية خاصة بالمسائل الضريبية . مثال ذلك : القانون الايطالى الصادر سنة ١٩٢٩ ، والقانون العام للضرائب فى فرنسا ، والقانون الألمانى والفيدرالى السويسرى[2] .

---

(١) المادة ١٩٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) راجع ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٣٤ .

٨ ـ خطة المشرع فى التجريم الضريبى :

للتحدث عن سياسة التجريم الضريبى يتعين علينا أن نحيط بايجاز بالمبادىء العامة التى تنبنى عليها سياسة التجريم بوجه عام ، ولا نجد محلا للخوض فى هذا الصدد إلى ما ذهبت إليه كل من المدرسة التقليدية والمدرسة التقليدية الجديدة أو المدرسة الوضعية أو إلى ما اتجهت إليه مذاهب التوفيق بين المدرسة التقليدية أو المدرسة الوضعية ، وإنما نقتصر على بيان المبدأين اللذين أقيمت كل من هذه النظريات والمذاهب على أحدهما أو على خليط منهما وهما مبدأ النفعية ومبدأ العدالة[1] .

فالقانون بوجه عام يهدف إلى تحقيق أحد غرضين أو كلاهما : تحقيق المصلحة الاجتماعية وتأكيد العدالة . فاذا انحصر الهدف من القانون نحو تحقيق المصلحة الاجتماعية وتغليبها على أى اعتبار آخر ولو أدى ذلك إلى التضحية التامة بالعدالة ، فانه يعتبر قانوناً نفعياً «Urilitaire»[2] . أما اذا استهدف المشرع من وضع القانون تأكيد العدالة

---

(١) نادت المدرسة التقليدية بأن اساس حق العقاب هو ضرورة محافظة الجماعة على كيانها وصيانة أمنها ونظامها ، معتمدة على فكرة النفعية ، ونادت المدرسة التقليدية الجديدة بأن أساس حق العقاب هو العدالة المطلقة مجردة عن فكرة المنفعة وذهبت المدرسة الوضعية إلى الأستناد على المبدأ النفعى الذى استندت اليه المدرسة التقليدية القديمة فقالت بتأسيس سلطة العقاب على أساس مصلحة المجتمع وضرورة حمايته والدفاع عنه . أما مذاهب التوفيق فقد سعت إلى وضع سياسية التجريم بحيث تضم ما فى النظرتين التقليدية والوضعية طبقا لما أسفرت عنه المشاهدة والتجربة . (راجع فى تفصيل هذه النظريات والمذاهب فى القانون الجنائى للدكتور على راشد طبعه ١٩٧٠ ـ ص ١٨ وما بعدها ؛ ودوندنييه دى فابر طبعة ١٩٤٧ ـ ص ٢٣ وما بعدها رقم ٣٧ وما بعده) .

(٢) تنادى فكرة المنفعة بأنه لا يجوز تجريم غير الأفعال التى من شأنها الاخلال بنظام الجماعة وأمنها بصرف النظر عن فكرة المساس بالأخلاق أو عدمها ، ومن المنادين بها بكاريا وبنتام واهرنج ـ أنظر ـ دونديه دى فابر ـ ص ٢٤ رقم ٣٩ و ٤٠ . والنظرية العامة للتجريم ـ للدكتور أحمد خليفة ـ طبعة ١٩٥٩ ـ ص ١٠٠ وما بعدها .

بغض النظر عن المصلحة الاجتماعية اعتبر قانونا عادلا « Juste »[١] .

وأول ما يتبادر إلى الذهن من التساؤل هل التجريم الضريبى فى حد ذاته ينطوى على الأخذ بمبدأ النفعية أو الاتجاه نحو مبدأ العدالة ، وبعبارة أخرى هل الواجب الضريبى يعتبر فى نظر القانون واجباً اخلاقياً لا يؤديه الأشخاص خوفا من العقاب ، فيعتبر قانون العقوبات الضريبى - من هذه الوجهة - مؤسسا على الفكرة الأخلاقية أو العدالة «Imperatif categorique» أم أنه واجب مشروط أو غائى «Imperatif hypothetique» ، بمعنى أن الأشخاص لا يؤدونه إلا بسبب غاية معينة هى خشية توقيع العقاب ، فيكون قانون العقوبات الضريبى - من هذه الوجهة - قانونا مبنيا على فكرة المنفعة .

---

(١) ويعتبر الفيلسوف (كانت) رائدا لمذهب العدالة ، وترتكز فلسفته على الأمر الأخلاقى المستقل بذاته (Impératif catéorique) أى الأمر غير المشروط بأى شرط أو قيد الذى يقابل الأمر المشروط أو الغائى (hypothétique) ، ويمكن صياغة الأمر الغائى كالآتى : لا تكذب وإلا تعرضت لعدم ثقة الناس فى المستقبل . أما الأمر المستقبل فى ذاته فنصه (لاتكذب) فهو غير مشروط بأى شرط ، وليس له من هدف إلا الانصياع للأمر فى ذاته ، لأن الأخلاق تقضى بذلك . فالانسان لا يطيع قواعد الأخلاق بدافع الخوف من العقاب أو طمعا فى الثواب ولكنه فقط يطيع الأمر بدافع الاحترام له فى حد ذاته ، وهو ما يمكن التوصل اليه بالطريقة الآتية : أن يسأل الشخص نفسه ماذا تكون النتائج اذا تصرف جميع الناس بالطريقة التى اتصرف بها ، فاذا كانت هذه النتائج - التى هى غائية خالصة - مرفوضة منهم فان العمل محل الاختبار يكون غير أخلاقى ، وبذلك تكون الصياغة النهائية للأمر المستقل فى حد ذاته كالآتى : يجب أن تتصرف وفقا لمبدأ يكون فى الوقت نفسه صالحا لأن يكون قانونا عاما .

(Ferid (M.), Philosophie de cours de doctorar - Université du Cairo, 1958 - 1959 - P. 11, 134 135.

Lemaire (P.), Les classique pour tous, Kant fondenents de la metaphysique des moeurs - Paris - P. 34, 45.

ومن ذلك يتضح أن « كانت » يستبعد نهائيا فكرة المنفعة أو المصلحة ويأخذ بفكرة الواجب الأخلاقى الذى لا يمكن أن يكون كذلك إلا اذا ثبتت صلاحيته لأن يكون قانونا عاما للناس الذى هو وحده يحقق العدالة . وبالتالى فان الفكرة الأخلاقية أو العدالة هى حجر الزاوية فى فلسفة العقاب عند « كانت » أما المصلحة أو النفعية فيجب استبعادها نهائيا عند توقيع العقاب وفقا لمنطق هذه الفلسفة .

ذهب البعض إلى أن الضمير الجماعى لا يتأثر بارتكاب الجرائم الضريبية بمقولة انها لا تؤدى إلى رد فعل اجتماعى يثير فى النفوس ضرورة توقيع العقاب ، وانه لهذا يعتبر القانون الضريبى قانونا جنائيا خالصا «purement pénale» ، ولا يعتبر قانوناً أخلاقياً «loi morale»[1] .

والواقع من الأمر أنه لا يكفى للفرد أن يتسم بالخلق الشخصى الذى يتحقق بالاستقامة وإنما يجب ايضا أن يتوافر لديه الخلق الاجتماعى وهو ما يتطلب منه ان تكون أفعاله مطابقة لمقتضيات الخير الاجتماعى فيقوم بالوفاء بالالتزامات التى يقتضيها التضامن الاجتماعى . ومن القواعد الأساسية فى المجتمع أيا كانت طبيعته أن يساهم أفراده فى الأعباء الملقاة عليه مما مقتضاه أن يساهموا فى نفقات الحياة الملائمة للمجتمع وذلك بدفع الضرائب . وبمرور الزمن زادت درجة الشعور بالواجبات الضريبية وبلغ الخلق الضريبى مستوى مرتفعا - كما فى انجلترا - نتيجة لانتشار التعليم السياسى الذى يبين مدى الفائدة المحققة للخدمات العامة ، فضلا عما جرت عليه إدارة الضرائب من حسن معاملة الممولين[2] .

هذا إلى أن الأمانة الضريبية لا تتميز عن الأمانة بوجه عام ، لأن الالتزام بأداء الحقوق إلى اصحابها لا يقبل التجزئة ولا يتغير مضمونه عندما يكون الدائن هو المجتمع بأسره لا مجرد عضو من اعضائه[3] . وإذن فليس صحيحا ما قيل من أن الغش الضريبى هو جريمة الشرفاء ،

---

(١) أنظر عرض هذا الرأى (Seailteur (C.)) - المرجع السابق - ص ٩٨ وما بعدها . ويلاحظ أن فى القانون الجنائى الخالص يقصر الإلتزام الأخلاقى على الخضوع للعقاب عند وقوع الجريمة ، أى هو التزام شرطى لا يولد إلا عند مخالفة القانون ، بينما فى القانون الأخلاقى يجبر الضمير على اتباع القاعدة التى يضعها وإحترام النهى الذى أقامة .

(٢) ديلوجو فى قانون العقوبات الضريبى - ص ٥٢ رقم ٢١ . والواقع أنه من مظاهر احترام الدولة لمقتضى الأخلاق مراعاتها لمبدأ قانونية الضريبة التى بمقتضاه لا تفرض الضريبة ولا يعفى منها شخص إلا بنص .

(٣) Lcailteur - المرجع السابق - ص ٩٨ وما بعدها .

Jezse (G), La fraude firude fireale, Rev. Sc. et de Légi fin - 1933 - P. 187.

فأى شرفاء هؤلاء الذين يحتالون على الدولة ويماطلون فى اداء ما تطالبهم به من الديون الضريبية !.

على أنه يلاحظ من جهة أخرى أن الغش الضريبى أصبح مصدر قلق فى الحياة الاقتصادية فهو يضر بالخزانة أضعاف ما يضر بالممولين الذين يتهربون من أداء الضريبة ، ويحرم الدولة من احد مصادر ايراداتها ، مما يدفعها إلى فرض الالتزامات التى تهدف إلى تحقيق الصالح العام ؛ كالالتزام بتقديم الاقرار فى الميعاد ويضع جزاء جنائيا على مخالفتها ، وهو اتجاه صريح نحو النفعية .

ونستخلص من مجموع ما تقدم أن الواجبات الضريبية هى خليط بين الواجبات الأخلاقية والواجبات المشروطة التى لا يؤديها الأشخاص إلا خوفا من العقاب ، ولهذا فإن التجريم الضريبى ينطوى فى حقيقته على خليط من العدالة والنفعية .

والآن ما هى سياسة المشرع فى التجريم الضريبى على ضوء النفعية والعدالة ؟ إن مقتضى الأخذ بمبدأ النفعية تأسيس المسئولية على نتيجة الجريمة نظرا إلى الضرر أو الخطر الذى يترتب عليها ، ومقتضى الأخذ بمبدأ العدالة هو تأسيس المسئولية على الخطيئة أو الاثم «Culpabilité» .

والأخذ بأحد هذين المبدأين يصل فى النهاية إلى تحقيق نتائج بالغة الأهمية ، فالأخذ بالمبدأ النفعى يترتب عليه أن يصبح هذا القانون مجرد وسيلة لكفالة جمع إيرادات الدولة وتجنبها الخسارة مما مقتضاه الأخذ بالمبادىء الآتية : (١) عدم رجعية القانون الأصلح . (٢) الأخذ بالتفسير القياسى . (٣) عدم احترام مبدأ المسئولية الشخصية .
(٤) تقرر المسئولية بلا خطأ «responsabilité psans faute»
(٥) المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية .

أما الأخذ بمبدأ العدالة فإنه يؤدى على العكس من ذلك الى

تطبيق المبادىء المتعارضة مع المبادىء السالفة التى انتهى اليها الاتجاه النفعى .

وباستقراء التطور التاريخى للعقاب على الغش الضريبى ، نجد أن الجزاءات الضريبية كانت متأثرة بمبدأ النفعية بادىء الأمر لا تبغى غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على التهريب الضريبى من نقص فى ايرادات الخزانة ، فكانت الوظيفة الأساسية للجزاء الجنائى الضريبى هى تعويض الخسائر التى لحقت الخزانة بسبب الغش الضريبى ، وتبعاً لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول أكثر من وقوعه على شخص مرتكب الغش نفسه . وقد خطى التطور بهذه الجزاءات نحو قانون العقوبات العام ، فعرف قانون العقوبات الضريبى عقوبة الحبس وهى لا تتسم بخصيصة تعويض الخسائر التى أصابت الخزانة ، بل بيلغ أمر التطور فى بعض التشريعات إلى نبذ فكرة تأسيس المسئولية على مجرد النتيجة المادية للغش - طبقا للاتجاه النفعى - متجهة إلى الأخذ بالركن المعنوى للجريمة ومراعاة الظروف الشخصية للجانى - منحازة بذلك إلى اتجاه العدالة الذى يسيطر الآن على قانون العقوبات الحديث[1] .

وقد اختط قانون العقوبات العام المصرى مسلكا وسطا بين العدالة والنفعية ، أية ذلك فيها يلاحظ من أن راعى فى توقيع العقوبة درجة الجسامة المادية للجريمة مع درجة إثم الجانى . ولم يخرج قانون العقوبات الضريبى عن هذا المسلك ، فهو بينما يتجه أحيانا نحو النفعية كما يبدو فى اعتبار الجهات التابع لها المحكوم عليه مسئولة - فى جميع الأحوال - معه بالتضامن عن اداء التعويض والمبالغ التى يلزم المخالف بتوريدها (المادة ١٩٠ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) ، نجده لا يفرق فى هذه النفعية بل يعمد الى ملاحظة أثم الجانى

(١) يراجع ديلوجو - المرجع السابق - ص ٦٧ وما بعدها . وأوتوماير فى القانون الادارى الالمانى - جزء ٢ طبعة ١٩٠٣ - ص ٢٩٤ وما بعدها .

ودرجته . فمثلا اذا لم يقدم الممول اقرار الضريبة العامة على الايـراد عوقب بغرامة لا تقل عن مائة جنية ولا تجاوز خمسمائة جنيـة (المادة ١٨٧ « ثانيا » من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

اما من تهرب من اداء الضـريبة بـاستعمـال إحـدى الـطرق الإحتيالية الواردة فى القانون يعاقب بالسجن (المادتان ١٧٨ و ١٨١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) وبتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة . وتعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والاعتبار .

كما أن المشرع الضريبى شدد العقوبة فى حـالة العـود الخاص لبعض الجـرائم ، وهو ظـرف شخصى فى الجانى ولا يتعلق بـدرجـة جسامة الجريمة (راجع المادتين ١٨٤ ـ ١٨٧ ثانيا ، رابعا ، سادسا من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) .

يضـاف إلى ذلك أن المشـرع الضريبى يؤسس المسئـوليـة عن الجرائم الضريبية على الركن المعنوى لدى الجانى ، لا على مجرد الركن المادى المتمثل فى إلحاق الضرر بالخزينة أو تعريض حقوقها للخطر .

كل هذا وغيره يفيد أن المشرع الضريبى المصرى قد وقف موقفا وسطاً بين اتجاهى : النفعية والعدالة . بل لا نبالغ إذا قلنا أنه قد ابتعد كثيرا عن النفعية متجها نحو الفكرة الأخلاقية أو العدالة[1] .

٩ ـ معيار تمييز قانون العقوبات الضريبى :

يجب أن نستبعد بادىء ذى بدء المعيار الشكلى الذى بمقتضـاه تعتبر جميع القواعد الجنائية المنصوص عليها فى قانون الضريبة جزءاً من

(١) يراجع ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٧٠ و ٧١ و ٧٢ .

قانون العقوبات الضريبى ، ذلك أن القانون الضريبى قد ينص على قواعد جنائية مكملة لقانون العقوبات العام مثال : جريمة إفشاء الأسرار المنصوص عليها فى المادة ٣١٠ من قانون العقوبات إذ تجد لها تطبيقات عديدة فى قوانين الضريبة (أنظر المادتين ١٤٦ و ١٨٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ـ والمادة ٥١ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ ـ والمادة ٢٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ باصدار قانون ضريبة الدمغة . كما أنه من جهة أخرى قد ينص القانون غير الضريبى على نصوص ضريبية مثال : ذلك القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ بشأن المرور إذ فرض ضريبة على السيارات ورتب جزاءات ضريبية على عدم دفعها فى الميعاد .[(١)] .

والمعيار الصحيح لتحديد الصفة الضريبية للقاعدة الجنائية ، هو فى بيان طبيعة المصلحة التى تحميها هذه القاعدة[(٢)] .

والواقع من الأمر أنه وإن كان قانون العقوبات العام يهدف إلى حماية مصالح المجتمع كافة . فإن قانون العقوبات الضريبى يختص بمصلحة معينة هى حماية المصالح المالية للخزانة .[(٣)] أو بعبارة أخرى أدق إلى ضمان مصلحة الخزانة الضريبية .[(٤)]

فإذا كانت الطبيعة الخاصة للجزاء الجنائى هى المناط فى تمييز القواعد الجنائية عن القواعد غير الجنائية[(٥)] ، فان حماية المصلحة الضريبية هى المناط فى تمييز الجرائم الضريبية عن غيرها من الجرائم . على أننا نبادر بالقول بأن حماية هذه المصلحة وإن كانت هى مناط التمييز كما قلنا إلا إن ذلك لا يتوقف عليه اعتبارها موضوعاً لقانون عقوبات خاص يتمتع باستقلال معين تجاه العقوبات العام . وقد سبق أن

---

(١) أنظر ـ المواد من ٥١ إلى ٦٢ من القانون ٦٦ لسنة ١٩٧٣ .

(٢) وإن كانت لا تعتبر من قبيل العقوبات .

(٣) ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٣٠ وما بعدها رقم ١٢ .

(٤) روجر ـ المرجع السابق ـ ص ٥ .

(٥) ديلوجو ـ فى قانون العقوبات وتطبيقه ـ ص ٣١ أ وما بعدها رقم ٣٧ .

عرضنا للمعيار العلمى فى تحديد الاستقلال القانونى ورفضنا الأخذ به ، وإنما المناط كما قلنا فى الاستقلال القاعدى للقواعد الجنائية الضريبية عن القواعد التى يتضمنها قانون العقوبات العام .

وإن كنا قد ميزنا الجرائم الضريبية عن غيرها من الجرائم ، فإننا لا نحتاج إلى مزيد من الإيضاح لكى نقرر أن قانون العقوبات الضريبى لا يتمتع باستقلال تشريعى ملموس شأنه فى ذلك شأن قانون العقوبات العام ، وإنما يتوقف وجوده وكيانه القانونى على مجرد ما يتمتع به من استقلال قاعدى كما بينا .

والقول بالطبيعة الضريبية للمصلحة التى يحميها قانون العقوبات الضريبى لا يعنى أن قواعده أقوى صلة بقانون الضريبة منه إلى قانون العقوبات ، وإلا لترتب على هذا المعنى إهدار مدلول قانون العقوبات إهداراً تاماً بتقسيمه إلى عدة أجزاء كل منها يهدف إلى حماية مصلحة معينة قد تكون تجارية أو مالية أو بحرية . والقول تبعاً لذلك أن النصوص التى تحمى كل من هذه المصالح تفقد صلتها بقانون العقوبات أو على الأقل تضعف هذه الصلة لمجرد حمايتها نوعاً معيناً من المصالح . والصحيح أن معيار تحديد طبيعة القواعد القانونية هو فى تحديد طبيعة الجزاء الذى تنطوى عليه . فمتى كان هذا الجزاء جنائياً اعتبرت من قواعد قانون العقوبات .

فإذا كانت النصوص الجزائية الضريبية قد رتبت جزاءاً جنائياً على مخالفة أحكام قانون الضريبة فإنها لهذا السبب تتسم بالطبيعة الجنائية لقواعد قانون العقوبات دون عبرة بطبيعة المصلحة التى تحميها هذه النصوص[1] .

---

(١) انظر ديلوجو ـ المرجع ـ السابق ص ٦٦ رقم ٢٣ .

١٠ - منهج البحث :

قسمنا هذا الكتاب إلى قسمين (الأول) فى النظرية العامة للجريمة الضريبية ، ويعالج القسم العام من قانون العقوبات الضريبى مع بيان الإجراءات الجنائية الخاصة بهذه الجريمة .

(الثانى) فى أحكام الجرائم الضريبية ، ويعالج أهم هذه الجرائم وهو يُكون بذلك القسم الخاص من قانون العقوبات الضريبى .

القسم الأول
النظرية العامة للجريمة الضريبية

١١ - تمهيد

قلنا إن قانون العقوبات الضريبي يتمتع بالاستقلال القاعدى تجاه قانون العقوبات العام أى أنه يخضع لأحكام عامة من نوع خاص .

وهذه الأحكام العامة تخضع لها الجرائم الضريبية ، عدا ما استثنى بنص خاص . وقد عنى كل من القانون الإيطالى الصادر سنة **١٩٢٩** بشأن العقاب على المخالفات الضريبية ، والقانون الألمانى (RAO) الصادر سنة **١٩٣١** بوضع أحكام عامة للجريمة الضريبية .[١]

أما القانون المصرى فقد خلا من تنظيم أحكام عامة تنظم جميع المسائل الجنائية الضريبية مما يتعين معه على الفقه أن يبدأ باستقراء الاحكام التى تخضع لها مختلف الجرائم تأصيلها وردها إلى قواعد عامة مجردة . وهذا هو المنهج الذى رسمناه لهذه الدراسة ، بمعنى أن القواعد المنظمة للجرائم الضريبية بوجه عام .

وقد مر قانون العقوبات العام بهذه المرحلة ، فقديما لم يكن هذا القانون يتضمن غير النصوص التى تحكم مختلف أنواع الجرائم ، ثم قام الفقه باستخلاص الأحكام العامة التى تسودها وأدى التطور القانونى إلى قيام المشرع بهذه المهمة مسترشداً بالمجهودات الفقهية التى بذلت فى هذا الصدد .[٢]

---

(١) ديلوجو - المرجع السابق - ص ٢٥ رقم ١٠ .

(٢) محمود نجيب حسنى - القسم العام ، طبعة ١٩٧٧ - رقم ٤ ، ص ٤ و ٥ .

ويجب أن يلاحظ أن وضع أحكام عامة للجريمة الضريبية لا يعنى الاستغناء التام عن الأحكام العامة فى قانون العقوبات ، بل إنه يتعين الرجوع إليها كلما خلت الأحكام العامة للجريمة الضريبية من تنظيم خاص لمسألة معينة .

كما يلاحظ من ناحية أخرى أن وضع نظرية عامة للجريمة الضريبية يحقق فائدة قانونية فى تفسير بعض الغموض الذى يسود الأحكام الخاصة بجريمة معينة . وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض بشأن تفسير المقصود من عبارة (الحكم بثلاثة أمثال الرسوم غير المؤداة) الواردة فى المادة ٢١ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ الخاص برسوم الدمغة ؛ بأن هذه العبارة ترد إلى معنى مثيلاتها فى القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم ، فتكون من قبيل التعويض للدولة فى مقابل ما ضاع عليها من الضريبة أو ما كان عرضة للضياع عليها بسبب مخالفة الممول للقانون (١) :

هذا إلى أن المشرع قد يستثنى بعض الجرائم الضريبية من القواعد التى تنبنى عليها الجريمة الضريبية ، فيجب التزام هذه الاستثناءات .

---

(١) نقض جنائى ١٣ ابريل سنة ١٩٥٤ ـ الطعن رقم ٥٠ سنة ٢٤ ق ـ مجموعة القواعد القانونية فى ٢٥ عاما جزء ٢ ـ ص ٨٠٩ رقم ٢٣ .

الباب الأول
الجريمة الضريبية بوجه عام

المبحث الأول
تعريف الجريمة الضريبية

١٢ - تعرف الجريمة بوجه عام بأنها فعل أو امتناع يقرر القانون على ارتكابه عقاباً . وتتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزانة الضريبية . وقد نظم القانون فى سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيدها القواعد التى من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها ، وفرض عقوبة معينة على مخالفة هذه القواعد .

ومن قبيل الجرائم التى تستهدف التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها ، جريمة عدم تقديم الإقرار فى الميعاد ، والإدلاء ببيانات خاطئة ، والامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات أو إتلافها . أما الجرائم التى تستهدف ضمان تحصيل الضريبة فمثالها عدم دفع الضريبة فى الميعاد ، واستعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة . وهناك نوع ثالث من الجرائم قصد به ضمان المصلحة الضريبية فى كافة صور الرقابة سواء من حيث التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة أو ضبط وعائها أو ضمان تحصيلها . تلك هى جرائم الدمغة كتحرير أو قبول أوراق بدون سداد الدمغة ، واستعمال طوابع دمغة سبق استعمالها ، وجرائم التهريب الجمركى .[١]

---

(١) يلاحظ أن جريمة صنع أو تداول الدمغات المنصوص عليها فى المادة ٣٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠ يقصد بها توقى عدم دفع ضريبة الدمغة عن طريق استعمال دمغات غير صحيحة ، فهى من هذه الوجهة تحمى مصلحة ضريبية .

وقد ذهب رأى إلى أن الجريمة الضريبية هى كل مخالفة للقوانين الضريبية التى تفرض على الممولين عملا أو امتناعا لتحديد وعاء الضريبة[1] .

وعيب هذا الرأى أنه يقصر معنى الجريمة الضريبية على مخالفة النصوص الضريبية التى تهدف إلى مجرد تحديد وعاء الضريبة ، دون مراعاة النصوص الضريبية الأخرى التى تكفل الرقابة على حصول الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيلها .

ويمكننا أن نعرف الجريمة الضريبية بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الاخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون عل يارتكابه عقاباً .

وقد ذهب البعض إلى توسيع مدلول الجريمة الضريبية فقال : بأن قانون العقوبات الضريبى هو الذى ينظم مخالفات القوانين الضريبية[2] وأن المقصود بهذه القوانين الأخيرة كل ما ينظم الأعباء الضريبية على اختلاف أنواعها ، كالضريبة والرسم والأتاوة[3] . أى أن المصلحة الضريبية فى عرف هذا الرأى لا تقتصر على الضريبة بمعناها الدقيق وإنما تشمل الأعباء الضريبية كلها « Les charges fiscales » وهذه الأعباء تجمعها ثلاث خصائص هى : (١) يفرضها شخص معنوى من أشخاص القانون العام . (٢) أساسها القانونى هو السلطة المطلقة للدولة . (٣) تستخدم كوسيلة لسد الحاجات المالية للشخص المعنوى العام .

---

(١) روجر ـ المرجع السابق ـ ص ١٣ .

(٢) ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٣٨ . ولهذا قال بعدم صحة الاصطلاح القائل بقانون العقوبات المتعلق بالضرائب « droit pénal des impôts » وأن الصحيح هو قانون العقوبات الضريبى « droit penal fiscal » . وانظر أيضاً ـ روجر ـ ص ١١ وما بعدها .

(٣) فى هذا المعنى Lafferriere et Waline : Traité Elémentaire de science et de législation financiére - Paris 1922 - p. 243 ss. والمقصود بالأتاوة مبلغ النقود الذى يفرض جبراً على شخص عادت عليه منفعة عامة بوجه خاص بسبب وجوده فى وضع معين ، مثال ذلك إنشاء طريق عام أو تبليط بعض الشوارع أو إنشاء المجارى ، فهذه أعمال عامة أدت إلى حصول منفعة =

والواقع من الأمر ان قانون العقوبات الضريبى يستمد ذاتيته من تلك القواعد الخاصة التى تحكمه ، هذه الذاتية التى جاءت نتيجة لوحدة طبيعة المصلحة التى تحميها نصوص هذا القانون ـ وهى المصلحة الضريبية كما قلنا فإذا عرفنا أن علة حماية هذه المصلحة على هذا الوجه الخاص هى أنها تعبر عن حاجة الدولة فى استيفاء إيراداتها العامة بما لها من سلطة السيادة ، أصبح من غير المقبول أن نقصر مدلول هذه المصلحة على الضريبة بمعناها الدقيق دون غيرها من الأعباء الضريبية الأخرى[1] التى تتحد مع الضريبة فى جميع خصائصها القانونية وإن اختلفت من أجل هذا فنحن نؤيد القول بأن الجرائم الضريبية تشمل جرائم الأعباء الضريبية جميعها ـ مع ملاحظة أن التهرب من الرسم نادر عملا لأنه لا يقتضى إلا مقابل منفعة ومن أمثلته عدم دفع رسوم الإذاعة .[2]

وقد دفعت وحدة الخصائص القانونية لأعباء الضريبية المشرع إلى استخدام لفظ (الرسم) أحياناً للدلالة على الضريبة ، فعبر مثلا برسم الأيلولة على التركات ورسم الدمغة والرسوم الجمركية عن ضرائب بالمعنى الحقيقى .

= عامة للمجتمع انتفع بها بوجه خاص ملاك العقارات ، لهذا تفرض عليهم الدولة دفع مبلغ معين مقابل هذا النفع . والأتاوة لا تعتبر ضريبة لأنها تقابل منفعة خاصة بخلاف الضريبة التى تدفع لسد الحاجات الجماعية دون مقابل معين ، كما أنه لا يراعى فى فرض الأتاوة المقدرة الاقتصادية للأفراد بخلاف الحال فى الضريبة . ويختلف الرسم عن الضريبة فى أن الأول يدفع نظير مقابل معين قدم إليه أو بمناسبة خدمة خاصة أديت له كالرسوم الدراسية وذلك بخلاف الضريبة التى لا تدفع نظير مقابل معين ، كما أن الرسم لا يقصد به سوى تحقيق غرض مالى بخلاف الضريبة التى يقصد منها تحقيق بعض أغراض غير مالية ، والرسم يوزع أصلا بقدر الفائدة التى عادت على الشخص بخلاف الضريبة التى تفرض بحسب المقدرة الاقتصادية للأفراد . (انظر فى تفصيل ذلك مبادىء النظرية العامة للضريبة للدكتورين عبد الحكيم الرفاعى وحسين خلاف ـ ص ١٧ وما بعدها ؛ والأحكام العامة فى قانون الضريبة للدكتور حسين خلاف ـ ص ١١ وما بعدها) .

(١) المقصود بالأعباء الضريبية فى هذا الصدد الأعباء العامة القهرية ، فكلمة « الضريبة » لا تنصرف إلى الضريبة فقط بمعناها الضيق ، وإنما الى معناها الواسع الذى يفيد العبء القهرى أو الإجبارى ، فاصطلاح « الضريبى » مستمد من كلمة « الضرب » أى القهر أو الجبر .

(٢) عندما نطلق كلمة الضريبة نقصد الضريبة بمعناها الدقيق وسائر الأعباء الضريبية .

ومن ناحية أخرى فإن المقصود بالأعباء الضريبية التى تحميها الجريمة الضريبية يمتد إلى الضرائب المحلية ، وبالتالى فإن القواعد المنظمة للجزاءات المترتبة على مخالفة اللوائح المنظمة لها تخضع للأحكام العامة للجريمة الضريبية(1) . وذلك لأن سلطة الإدارة المحلية فى فرض هذه الضرائب ليست إلا مظهرا من مظاهر سلطة الدولة فى السيادة . فهى تباشرها باسم الدولة بناء على تفويضها فى ذلك ، فكأنها قد صدرت منها .(2)

والآن وقد أوضحنا المقصود بالجريمة الضريبية يتعيين التمييز بين هذه الجريمة والجريمة المالية . وعلة هذا التمييز هو الفصل بين كل من القانون الضريبى والقانون المالى ، فالعلاقة بين الاثنين هى علاقة الخاص بالعام بحيث يعتبر القانون الضريبى جزءاً من القانون المالى ، لأن الضريبة ليست إلا مصدراً من مصادر الإيرادات العامة(3) .

ومثال الجرائم المالية الجريمة المنصوص عليها فى المادة ١٨٧ / سادسا من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ؛ وهى التى تتعلق بالشركات والمصارف والمحال والهيئات والجماعات المنصوص عليها فى المادة ١٧٧ من القانون المذكور إذا لم توافِ مصلحة الضرائب فى ميعاد معين ببيان عن جميع الأموال والقيم التى لحقها التقادم فى بحر السنة

---

(١) وقد قضت بذلك محكمة النقض الإيطالية فى ٢٣ مايو سنة ١٩٥١ وفى ١٨ يوليو سنة ١٩٤٥ وكانت قد قضت بعكس ذلك فى ١٦ إبريل سنة ١٩٣٧ و ٢٥ نوفمبر سنة ١٩٣١ - مشار إليها فى مؤلف ديلوجو - المرجع السابق - ص ٢٧ رقم ١١ .

(٢) أنظر ديلوجو - ص ٢٧ وما بعدها رقم ١١ وقد عرض للآراء المختلفة التى أثيرت فى هذا الصدد .

(٣) حسين خلاف فى الأحكام العامة فى قانون الضريبة - المرجع السابق ص ٢ - ويقصد بالقانون المالى القواعد التى تنظم مسائل المالية العامة ، فهويبين السلطات المختصة بوضع وتنفيذ القواعد القانونية المالية ، وكيفية تطبيقها ، وطرق الطعن فى القرارات المالية التى تتخذها السلطات فى مواجهة الأفراد ، أما علم المالية فيقصد به دراسة المبادىء الإقتصادية والسياسية والإجتماعية المتصلة بالنفقات والإيرادات العامة ، وبيان الآثار التى تترتب على النشاط المالى للدولة .

ويتميز القانون المالى بطابعه القانونى بخلاف علم المالية الذى يتميز بطابعه الإقتصادى .

(أنظر محمد لبيب شقير فى علم المالية العامة - طبعة ١٩٥٧ - ص ٨) .

السابقة وآلت ملكيتها إلى الحكومة طبقاً للمادة المذكورة ، أو إذا لم تورد المبالغ والقيم المذكورة إلى الخزانة فى ميعاد معين .

ولا يكفى لتحديد الجريمة الضريبية مجرد الاخلال بالنصوص التى تحمى المصلحة الضريبية ، بل يجب فضلا عن ذلك أن يقرر القانون لها عقاباً جنائياً كالسجن والحبس والغرامة والمصادرة .

وقد عرف قانون الضريبة نوعاً من الغرامة راعى المشرع فيه عنصر التعويض ، يطلق عليها الغرامة الضريبية ، وهى كما سنبين فيما بعد تعتبر عقوبة جنائية .

وإذن فإن ما يقرره المشرع كجزاء على مخالفة بعض النصوص الضريبية من ربط الضريبة على نحو معين لا يعتبر جريمة ضريبية مثال ذلك ما نصت عليه المادة ٢٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بصدد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من أنه إذا لم يبلغ الممول بوقف المنشأة من الميعاد القانونى ألزم بدفع الضريبة عن سنة كاملة . فهنا رتب القانون جزاء على عدم إخطار مصلحة الضرائب فى الميعاد القانونى هو التزام الممول بدفع الضريبة عن سنة كاملة ، أى افتراض أن منشأته واصلت نشاطها حتى نهاية سنتها المالية ، وبعبارة أخرى ربط الضريبة على أساس أرباح الممول المفترضة لا الحقيقية[1] . وربط الضريبة على أساس الأرباح المفترضة جزاء يترتب بقوة القانون خلافاً للعقوبة التى يشترط أن تصدر بحكم من المحكمة ، فضلا أن المشرع قد يلتجىء إلى هذه الوسيلة من وسائل الربط فى بعض الأحوال فيقرر ربط الضريبة على أساس الأرباح الحكمية لا الحقيقية كما هو الحال فى المرسوم بقانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢ والقانون رقم ٥٨٧ لسنة ١٩٥٤ المعدل بالقانون رقم ٢٠٦ لسنة ١٩٥٥ والقانون رقم ٦٤٢ سنة ١٩٥٥ بشأن تعديل أساس فرض الضريبة على بعض أرباب المهن الحرة ، ففى هذه الأحوال تم ربط الضريبة على أساس الأرباح الحكمية دون مراعاة لفكرة الجزاء الجنائى .

---

(١) حسين خلاف فى الوجيز فى تشريع الضرائب ـ المرجع السابق ـ ص ٢٠٧ رقم ٢٧٧ .

كما لا تعتبر جرائم ضريبية المخالفة الضريبية التى لا يترتب عليها سوى مجرد زيادة الضريبة (majoration d'impot) ، لأن هذه الزيادة توقعها الادارة من تلقاء نفسها ، فهى لا تعتبر من هذه الناحية عقوبة جنائية[1] مثال ذلك ما نص عليه القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ بشأن المرور من زيادة الضريبة على السيارات إلى حد معين عند عدم أدائها فى الميعاد القانونى (راجع المواد من ٥١ الى ٦٢ من هذا القانون) وما نص عليه القانون العام للضرائب فى فرنسا فى المواد ١٧٢٥ الى ١٧٣٣ .

كما لا تعتبر جرائم من هذا القبيل المخالفات الضريبية التى لا يترتب عليها سوى مجرد المسئولية المدنية مثال ذلك : ما نصت عليه المادة ٤٥ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة أيلولة على التركات من أنه يجب على كل من يشترى عقارا أو أى حق آخر من الحقوق العينية آيلا إلى البائع من تركة أو من وصية ولم يكن قد مضى على وفاة المورث أو الموصى أكثر من عشر سنوات أن يتثبت قبل التعاقد من الوفاء بالرسوم المطلوبة للحكومة وإلا كان مسئولا بالتضامن مع الوارث البائع عن وفاء الرسوم المتأخرة وكل من يشترى منقولات مع علمه بعدم وفاء رسم الأيلولة يكون مسئولا بالتضامن عن دفعها مع الوارث البائع .

---

(١) حبيب المصرى - ضرائب الدخل فى مصر طبعة ١٩٤٥ - ص ٦٦٢ .

المبحث الثانى
الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية

ثار البحث حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية ، وهل من الملائم اعتبارها جريمة تخضع لقواعد جنائية خاصة أم أنه يتعين مساواتها بغيرها من جرائم قانون العقوبات العام .

١٣ ـ الطبيعة الجنائية العادية :

ذهب فريق من الفقه الألمانى [1] إلى تطبيق قانون العقوبات العام على الجرائم الضريبية استنادا إلى الحجج الآتية : (أولا) يهدف المشرع الضريبى من تجريم اختلاس الضريبة إلى تحقيق نفس الغرض الذى يتوخاه المشرع العادى وهو حماية الصالح العام . وما دام قانون العقوبات يهدف إلى تحقيق نفس الأغراض التى يهدف إليها القانون العام فليس هناك ما يحول دون تشبيه الأول بالثانى أو أن يلتجأ على الأقل فى القانون الضريبى إلى وسائل عقاب متشابهة . (ثانيا) تتضمن الجريمة الضريبية اعتداء على حق مالى للدولة ، فهى تشبه من هذه الوجهة جرائم الأموال كالسرقة وخيانة الأمانة والأختلاس ، الأمر الذى لا يستقيم معه معاملة الجريمة الضريبية بطريقة أخف من معاملة الجريمة العادية .

---

(١) Hermann Schwalger, Georg Meyer, Myrboch, Vocke, Steim, Becker, Hefter, Von Bar.

مشار إليهم فى مؤلف جاك ميشيل المرجع السابق ص ٢٢ و٢٣ .

(ثالثا) متى ثبت غش الممول توافر فى اختلاس الضريبة جميع العناصر القانونية لجريمة النصب ، وخاصة أن مرتكب الغش لا يهدف إلى تعطيل إدارة أعمال الدولة بقدر ما يهدف إلى تجنب التقليل من ثروته أو إيراده شأنه فى ذلك شأن من يرتكب إحدى جرائم الأموال ـ الأمر الذى يتعين معه مساواته بالمجرم العادى فى العقاب .

١٤ ـ الطبيعة الإدارية :

وذهب فريق آخر (١) إلى أن الجرائم الضريبية لها طبيعة إدارية استنادا إلى الحجج الآتية : (أولا) يهدف قانون العقوبات إلى أغراض تختلف عن الغرض الذى تقصده النصوص الجزائية فى قانون الضريبة ، فقانون العقوبات يهدف إلى حماية الجماعة فيعاقب على من يعتدى على جسم الإنسان أو شرفه أو ماله ، والمجرم فى نظره هو الذى يخالف القاعدة الأخلاقية التى تضمن احترام شخصية الغير وأمواله ، مما مؤداه أن الجزاء الجنائى يعتبر بمثابة رد فعل عادل للمجتمع ضد مخالفة الواجب الأخلاقى ، ويجب لذلك أن ينطوى على ألم يحيق بالمجرم نظير مخالفته للقانون حتى يتحقق به ردع الجانى وزجر الغير ، وهو ما لا يكون إلا فى العقوبات المقيدة للحرية والعقوبات المالية . أما القانون الضريبى فإنه يهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة وهو ينشىء علاقة إدارية بين إدارة الضرائب والممول ومخالفته لا تعدو أن تكون فى الواقع مخالفة لأوامر هذه الإدارة أى لقرارات ذات طبيعة إدارية مما يتعين معه أن يكون العقاب على مخالفة هذه الأوامر فى يد السلطة الإدارية نفسها .

(ثانيا) لا محل لتشبيه الغش الضريبى بجرائم الأموال ـ وذلك

(١) Spiegel, Bindig, Fleiner, Goldschmidt, Blumenstein Hefter ,
مشار إليهم فى مؤلف جاك ميشيل فى المرجع السابق ص ٢٤ و ٢٥ . انظر المرجع السابق ص ٢٤ إلى ٣٠ وديلوجو فى قانون العقوبات الضريبى ص ٨٥ وما بعدها رقم ٢٢ .

لأن الضرائب التى تجمعها الإدارة تدخل فى الـذمة المـالية للدولـة ، وجبايتها يتوقف على سلطتها السياسية وحدها ، فهو مظهر من مظاهر سيادتها وليس استعمالا لحق من الحقوق التى يكفها القانون المدنى ، ولهذا فإن مبالغ الضريبة لا تدخل ضمن إيـرادات الدولـة كشخص معنوى من أشخاص القانون الخاص (كما فى الحالات التى تمتلك فيها مشروعات صناعية) وإنما تدخل فى إيراداتها باعتبارها شخصا عاما . ومتى كان الأمر كذلك فلا يمكن مطلقاً تشبيه الغش الضريبى بجرائم الإعتداء على أموال الأشخاص واخضاعهما لنظام جنائى واحد .

(ثالثاً) أن القواعد القانونية التى تنظم العلاقات بين المواطنين تختلف تماماً عن تلك التى تنظم العلاقـة بين الـدولة والأشخـاص ، كالعلاقة التى ينشئها قانون الضريبة .

فالعلاقات بين المواطنين تقوم على مبدأ المساواة القانونية وسلطان الإرادة واحترام السلامة البدنية والخلقية وأموال الغير . أما العلاقة بين الدول والأشخاص فإنها تقوم على عنصر القهر ، مما مؤداه أنه على جميع الأشخـاص الطبيعيـة والمعنـويـة أن تخضـع للقـانـون وتسلك وفقـاً لأحكامه . ولما كانت القوانين الضريبية تنشىء تلك العلاقة التى تقوم على عنصر القهر ، فإن قيمتها القانـونية تختلف عن قيمـة النصوص المطبقة فى المجالات الأخرى التى تنظم العلاقة بين المواطنين ، وبالتالى فإنه لا محل لتشبيه الجريمة الضريبية بالجرائم الجنائية .

وقد أخذت المحكمة الفيدرالية فى سويسرا بهذا الاتجاه فصرحت فى كثير من أحكامها بأن الجريمة الضريبية تتعلق بالقانون الإدارى وليس بقانون العقوبات .[1]

وقد انتهى هذا الرأى إلى أن القوانين الضريبية لا تتمتع بنفس القيمـة القانـونية التى تنبعث من النصـوص الجنائيـة ، وأن الجرائم

(١) أنظر جاك ميشيل ـ ص ٢٦ هامش ١١ .

الضريبية بالتالى لا تعتبر جرائم جنائية[1] .

وقد ذهب هذا الفقه إلى أن الجرائم الضريبية ومخالفات البوليس والجرائم الادارية تعتبر جميعها موضوعا لقانون عقوبات خاص هو قانون العقوبات الإدارى ، وأن هذا القانون يتمتع باستقلال معين يعتمد على الطبيعة الخاصة للإلتزامات التى يعاقب على مخالفتها (الالتزامات البوليسية والمالية) وتخضع لمبادىء عامة تختلف عن المبادى العامة لقانون العقوبات مثالها :

١ ـ تغلب الركن المادى للجريمة على ركنها المعنوى .
٢ ـ افتراض الأثم .
٣ ـ المسئولية الجنائية للاشخاص المعنوية .
٤ ـ المسئولية عن الغير .
٥ ـ التضامن بين مرتكبى الجريمة .

١٥ ـ نقد :

(أولا) عن القول بأن الجريمة الضريبية يتعين إخضاعها للأحكام العامة فى قانون العقوبات ، فان القانون الضريبى باعتباره ينشىء علاقة ضريبية بين الدولة والأشخاص بمقتضاها يفرض عليهم المساهمة فى الإيرادات العامة للدولة والقيام بالواجبات التى تضمن

---

(١) وذهب الأستاذ جاك ميشيل إلى التساؤل عن السبب الذى يدفع الفقه والقانون الموضوعى إلى تجاهل العنصر الهام فى المشكلة وإخضاع الجرائم الضريبية لقانون العقوبات (المرجع السابق ص ٣٠) وقد أخذت المقاطعات السويسرية بفكرة إخضاع قانون العقوبات الضريبى للنظام الإدارى ، فنصت قوانينها على أن الجرائم الضريبية تعاقب عليها السلطات الضريبية نفسها ، وذهبت بعض المقاطعات الأخرى إلى إخضاع بعض الجرائم الضريبية لمبادىء قانون العقوبات كالتهرب من دفع الضريبة بطريق الاحتيال مع اعتبار الجرائم الأخرى إدارية ، وذهب قسم ثالث من المقاطعات إلى أن جميع الجرائم الضريبية تخضع لنصوص قانون العقوبات . أما القانون الفيدرالى فقد طبق قانون العقوبات على نوع معين من الجرائم الضريبية ، واعتبر الجرائم الأخرى بمثابة جرائم إدارية . ـ انظر ـ فى تفصيل ذلك جاك ميشيل ـ ص ٣٠ ـ ٣٥ .

تحقيق هذا الغرض ـ فإنه يحتاج إلى بعض المبادىء الخاصة التى تتلاءم مع هذا الهدف لكى يحكم بها الجرائم الضريبية . فالمصلحة الضريبية للدولة قد تضر بها الجريمة ضررا يؤثر فى ايراداتها العامة مما يتعين معه أن يكون الجزاء المترتب على هذه الجريمة منطويا على عنصرى العقوبة والتعويض معاً . وبالإضافة الى ذلك فانه نظرا الى أهمية المصلحة الضريبية للدولة بالنظر الى المصلحة المالية الخاصة بالأفراد فان المشرع قد يرى الحاجة ماسة لحماية هذه المصلحة بالاتجاه نحو النفعية قليلا لتوفير الحماية الكافية لها .

وسنبين فيما بعد كيف أن المشرع المصرى قد نهج منهجا خاصا فى التجريم الضريبى وجعل للجريمة الضريبية أحكاما خاصة تختلف عن تلك التى يُخضع لها الجريمة العادية ، على أننا نبادر ونؤكد بأنه فى الأحوال التى سكت فيها القانون عن التنظيم الخاص للجريمة الضريبية يتعين الرجوع إلى الأحكام العامة فى قانون العقوبات .

(ثانيا) عن القول بأن الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية يتكون منها ومع غيرها قانون العقوبات الادارى ـ فانه مردود بما يلى :

(١) نظرية قانون العقوبات الادارى تعتمد على أساس تاريخى محض . ففى القانون الرومانى كانت العقوبات الخاصة بجرائم البوليس (المخالفات) تطبق مباشرة بواسطة الموظفين القضائيين الذين يقومون بوظيفة البوليس . وفى القانون الألمانى كانت عقوبات مخالفات البوليس تصدر عن سلطة إدارية (bannum)[١] . وعندما ساد نظام المقاطعات وانتقلت سلطة الأمير إلى الولاة ، ظل الوضع قائما كما كان أى أن الولاة ظلوا يوقعون هذه العقوبات حتى ظهور الثورة الفرنسية ، وبعدها أدمجت الجزاءات الإدارية فى قانون العقوبات الذى نظم المخالفات مع الجرائم الأخرى .

---

(١) سلطة الملك فى اصدار قرارات يترتب على مخالفتها الحكم بالغرامة .

ويبدو مما تقدم أن هذه الحجة التاريخية لا تكفى مطلقاً لتأسيس نظرية قانون العقوبات الإدارى لأن الأنظمة القانونية فى تطور مستمر ، ويتوقف تحديد طبيعة جريمة معينة على النظام الذى يأخذ به القانـون الوضعى لا على السوابق التاريخية ، ولهذا فإنه منـذ أدمجت الجرائم الإدارية فى قانون العقوبات ـ تحت اسم المخالفات ـ فقدت طبيعتها الأصلية لتصبح ذات طبيعة جنائية .

وخلافا لذلك ذهب أنصار قانـون العقوبـات الإدارى إلى أن النتيجة الوحيدة لتقنين المخالفات فى قانون العقوبات هو فى اخضاعها لمبدأ «لاعقوبة بغير نص وحكم» «Null Poena sine lege et sine judicio»

وأنه لهذا السبب ظلت محتفظة بخصائصها التى تختلف أساساً عن خصائص قانون العقوبات . وهو قول غير صحيح لأن الوظيفة التى كانت تضطلع بها سلطة البوليس بقصـد منع الجـرائم أصبحت من الأفكار الأساسية فى قانون العقوبات ، بمعنى أن منع مخالفة النـظام القانونى والعقاب على هذه المخالفة أصبح وجهـان لوظيفـة العدالـة الجنائية التى يهدف إلى تحقيقها قانون العقـوبات . وإذن فـإن ادماج المخالفات فى قانون العقوبات لم يقتصر على مجرد التغيير الشكلى وإنما تعدى ذلك إلى التغيير الجوهرى الموضوعى (١) .

(٢) القول بأن الجريمة الضريبية لا تعدو أن تكون مخالفة لأوامر إدارة الضرائب استنادا إلى أن علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هى من علاقات القانون الإدارى مردود بأنه لا يجوز تشبيـه الممول بـالموظف الإدارى ، وأن مصدر التزام الممول ليس هو القرار الصادر من إدارة الضرائب وإنما هو القانون ذاته ، قانون الضريبة (٢) . ولا محل لتشبيه

---

(١) ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٥٩ و ٦٠ ومن أمثلة ذلك التدابير الوقائية فى قانون العقوبات والتى أسماها مشروع قانون العقوبات الموحد بالتدابير الاحترازية .

(٢) وتسمى القواعد القانونية التى تحدد جزاء معيناً نتيجة مخالفة قاعدة من قواعد السلوك المحددة بواسطة السلطة العامة (كاللائحة) أو بناء على قرارات إدارية فردية .

« Les normês pénales en blanc » .

قانون الضريبة بالقرارات الإدارية لأن الأول يتضمن قواعد عامة مجردة فتتوافر فيها جميع خصائص القواعد القانونية بخلاف القرارات الإدارية . وإذن فإن الممول الذى يخالف قانون الضريبة يعتبر مخالفا للقانون وليس مخالفا لقرار إدارى . بل إن التسليم جدلا بأن الممول حين يرتكب الجريمة الضريبية يخالف أمرا إداريا صادرا إليه من إدارة الضرائب لا ينقذ نظرية قانون العقوبات الإدارى من السقوط ولا ينتهى بنا على الرغم من ذلك إلى القول بأن الجريمة الضريبية هى جريمة إدارية ، وذلك لأنه من المسلم فى النظرية العامة للقانون أنه حين يرتب القانون جزاء معينا على مخالفة إحدى القواعد المنظمة للسلوك ، فإن هذه القاعدة تندمج مع القاعدة القانونية التى تضمنت جزاء مخالفتها [1] وتلحقها طبيعة هذه القاعدة الأخيرة . وقاعدة السلوك هذه إما أن تكون لائحة أو أمرا إداريا ، وفى كلا الحالين يندمج نص اللائحة أو الأمر الإدارى فى القاعدة القانونية التى قررت جزاء مخالفته [2] .

وإذن فإنه بفرض أن مرتكب الجريمة الضريبية لم يخالف غير قرار إدارة الضرائب ، فإنه ما دام القانون قد نص على جزاء لهذه المخالفة ، فإن هذا القرار يندمج فى القاعدة القانونية التى نصت على الجزاء فتكون مخالفته هى مخالفة للقانون لا للقرار الإدارى[3] .

(٣) القول بقانون العقوبات الإدارى إستنادا إلى أنه يحمى مصلحة إدارية سيؤدى فى النهاية إلى تقسيم قانون العقوبات إلى أقسام متعددة بالنظر إلى المصلحة التى تحميها كل مجموعة من نصوصه مما يؤدى

---

(١) مثال مخالفة اللائحة ما نصت عليه المادة (٣٨٠ عقوبات) من فرض عقوبة جنائية على مخالفة أحكام اللوائح التى تصدرها جهات الإدارة ، ومثال مخالفة الأمر الإدارى ما نصت عليه المادة ١٢٤ من أنه إذا امتنع ثلاثة على الأقل من الموظفين أو المستخدمين العموميين عمداً عن تادية واجب من واجبات وظيفتهم متفقين على ذلك أو مبتغين منه تحقيق غرض مشترك عوقب كل منهم بعقوبة معينة وكذا عقاب كل موظف أو مستخدم عمومى ترك عمله أو امتنع عن عمل من أعمال وظيفته بقصد عرقلة سير العمل أو الإخلال بانتظامه .

(٢) ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٦٣ و ٦٤ .

(٣) انظر ص ٣٠ فيما تقدم .

فى النهاية إلى القضاء على كيان قانون العقوبات لا على وحدته فحسب .

(٤) أن نطاق قانون العقوبات الضريبى أصبح لا يتحد الآن مع نطاق قانون العقوبات الإدارى الذى يحتوى على مخالفات اللوائح البوليسية ، فهو يحتوى على جنح لها طبيعتها الخاصة بالاضافة إلى المخالفات الضريبية الأخرى وهذه الجنح لا يمكن ادراجها ضمن قانون العقوبات الإدارى لاختلاف طبيعتها عنه ، مما يؤدى إلى القول تبعا لذلك بأن قانون العقوبات الضريبى يمكن تقسيمه وفقا لمنطق هذا الرأى إلى قسمين الأول : يتبع قانون العقوبات العام ويشمل الجنايات والجنح الضريبية . والثانى : يتبع قانون العقوبات الإدارى ويشمل المخالفات الضريبية ، وهو ما لايمكن التسليم به لما سيؤدى إليه من القضاء على وحدة قانون العقوبات الضريبى الذى تجمع نصوص غايه واحدة هى حماية المصلحة الضريبية .

١٦ ـ الخلاصة :

يخلص مما تقدم أن نظرية قانون العقوبات الادارى قد أثبت النقد عدم صحتها ، وأنه تبعا لذلك لا تعتبر الجرائم الضريبية ذات طبيعة إدارية .

يؤكد هذا أن العقوبات الجنائية التى يقررها القانون كجزاء للجرائم الضريبية هى السجن والحبس والغرامة الجنائية[١] أما الغرامة الضريبية ـ وهى التى ثار بشأنها اللبس وقال عنها البعض بأنها تعويض بحت ، فانها كما سنبين فيما بعد هى عقوبة جنائية بالمعنى الدقيق لأنه فضلا عن أنها تصدر من محكمة جنائية[٢] فان العلاقة الضريبية ليست

---

(١) راجع المادة ١٧٨ وما بعدها من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

(٢) ديلوجو فى قانون العقوبات وتطبيقة ـ ص ١٢٠ رقم ٣٧ . باعتبار أنه لا عقوبة بغير حكم .

إحدى علاقات القانون الخاص لأنها لا تنشأ بين شخصين ولا تعتبر الدولة فيها شخصا معنويا خاصا وإنما هى شخص معنوى عام ، وبالتالى فان الالتزام الضريبى لا يعد التزاما من التزامات القانون الخاص ، وإنما هو واجب تفرضه الدولة بمالها من سلطة عامة لتأكيد مصالحها الضريبية ، مما ينفى صفة الجزاء المدنى البحث عن هذه العقوبة تبعا لذلك[1]

كل هذا يقطع دابر الشك حول الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية . على أنه كما سنبين فيما بعد تتميز هذه الجريمة عن سائر جرائم القانون العام بطبيعتها الخاصة لخضوعها فى جملتها إلى قواعد عامة لا تخضع لها الجرائم العادية ، كما يبين من المساواة فى معظم الجرائم الضريبيه بين العمد والاهمال وفى تقرير المسئولية الجنائية للاشخاص المعنوية ، وفى تقرير أحكام خاصة للعود ، وفى الغرامة الضريبية التى تنطوى على فكرة التعويض وغير ذلك من المسائل التى سنعرض لها تفصيلا فيما بعد .

فالخلاصة إذن أن الجريمة الضريبية هى جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة .

١٧ - طبيعة الجرائم الجمركية :

وقد ثار البحث حول طبيعة الجرائم الجمركية وهل هى جرائم جنائية أم أفعال مدنية بحتة ، وكان مناط هذا البحث فى تحديد طبيعة العقوبات المقررة كجزاء لها ، فان قيل بأنها لا تعتبر عقوبات جنائية دل ذلك على صفتها المدنية والعكس بالعكس .

وقد ذهبت بعض الأحكام الى أن الغرامة الجمركية والمصادرة تعتبر ان تعويضا وعقوبة جنائية فى الوقت ذاته[2] .

---

(١) ديلوجو فى قانون العقوبات الضريبى - ص ٤١ رقم ١٨ .

(٢) الاسكندرية الابتدائية فى ٢٤ مايو سنة ١٩٣٧ - المجموعة الرسمية - س ٤٨ - رقم ١٧٦ ؛ استئناف مختلط فى ٢٧ ديسمبر سنة ١٩٠٠ مشار اليه فى شرح الأحكام العامة لقانون العقوبات [illegible] محمد ابراهيم اسماعيل - طبعة ١٩٥٩ - ص ٦١١ .

وذهب رأى آخر تؤيده محكمة النقض إلى أن الجزاء الذى نص عليه المشرع فى اللائحة الجمركية الصادرة فى ٢ ابريل سنة ١٨٨٤ وخص لجنة الجمارك بتوقيعه هو بمثابة تعويض مدنى للخزانة العامة عن الضرر الذى أصابها[١] .

ولعل أبلغ ما قالته محكمة النقض فى هذا الصدد هو ما قررته فى حكم لها قالت فيه : ان الأفعال التى عبرت عنها اللائحة الجمركية والقوانين الملحقة بها بتهريب البضائع ووسائل النقل أو تصديرها أو محاولة إخراجها بغير ترخيص سابق من جهات الاختصاص لا تعد من قبيل الأفعال الجنائية التى تحدد سقوط الدعوى التى ترفع عنها بالمدد المقررة فى المواد الجنائية طبقا لأحكام قانون تحقيق الجنايات وقانون الاجراءات الجنائية الذى أعقبه وإنما ينطبق على هذه الأفعال أحكام تقادم الالتزام المقررة بالقانون المدنى إذ أن ما يستهدفه المشرع من مجموع الأحكام المتعلقة بالأفعال المشار اليها هو مجرد الحصول على الرسوم المقررة وتعويض مجز يستحث به الأفراد على دفع الرسم ومباشرة حقوقهم فى الحدود التى نظمت لهم بغير إضرار بالخزانة العامة . ومما يؤيد استخلاص قصد المشرع على هذا النحو باعتبار هذه الأفعال ذات طبيعة مدنية أنه جعل الاختصاص بمباشرة الدعاوى المتعلقة بها والفصل فيها للجان الجمركية وخص الدوائر التجارية بالمحاكم الابتدائية والاستئنافية بنظر الطعون فى هذه القرارات . ولا يقدح فى صحة هذا النظر ما أشارت إليه اللائحة الجمركية والقوانين الملحقة بها من اعتبار موظفى الجمارك من رجال الضبطية القضائية لهم سلطة القبض على مرتكبى أفعال التهريب وما إليها وحبسهم والافراج عنهم ، ذلك أن هذه الاجراءات إن هى إلا احتياط ضرورى قصد به

(١) نقض مدنى ٢٣ مايو سنة ١٩٢٨ ـ المجموعة الرسمية ـ س ٢٩ ـ رقم ٩١ ؛ ٢٥ أكتوبر سنة ١٩٥٦ ـ مجموعة الأحكام س ٧ ص ٨٦٣ رقم ١٢٣ ؛ ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٦ ـ المجموعة الرسمية ـ س ٥٦ رقم ١٣٨

المشرع ضمان استخلاص حق الخزانة فى الرسوم والتعويض فلا تخرج أفعال التهريب بسبب هذه الاجراءات عن طبيعتها الحقيقية باعتبارها أفعالا ترتب المساءلة المدنية فى الحدود التى رسمها القانون . ويظهر قصد المشرع هذا بجلاء من النص بالمادة ٣٦ من اللائحة الجمركية على تحصيل الغرامة التى يحكم بها من الفاعلين والشركاء وكذا من أصحاب البضائع وقباطين السفينة وتكون البضائع والسفن ضامنة بحسب الظروف لتسديد الرسوم والغرامات .

وتحصيل الغرامة واقتضاؤها على هذا النحو ينم عن استبعاد الشارع لفكرة العقوبة الجنائية . هذا فضلا عما نص عليه بالمادة ٣٤ من اللائحة الجمركية من أن « العقوبات فى مواد التهريب يلتزم بها الفاعلون والشركاء وأصحاب البضائع بطريق التضامن . وما قررته المادة (٣٣) من حق صاحب البضاعة فى تعويض الضرر الذى لحق به فيما لو قضى بالغاء القرار الصادر من اللجنة الجمركية كل ذلك يدل على قصد المشرع فى اقتضاء المبلغ المحكوم به باعتباره يمثل الرسوم المستحقة له وتعويض الضرر الذى لحق بالخزانة العامة . هذا إلى أن ما نص عليه من جواز التنفيذ بالاكراه البدنى كذلك ما جاء بالفقرة الثانية من المادة (٣٣) من اللائحة الجمركية من جواز الحكم بمصادرة البضائع وجميع وسائل النقل وأدوات التهريب فإن ذلك لا يغير من طبيعة الأفعال المشار إليها باللائحة باعتبارها أفعالا ذات صفة مدنية ، أذ أن التنفيذ بطريق الاكراه البدنى وكذلك المصادرة ليس من شأنها أن يضفيا على الفعل الوصف الجنائى[1] .

وقد رتبت محكمة النقض على هذا القضاء إخضاع التهريب الجمركى المنصوص عليه فى اللائحة الجمركية للتقادم المدنى ،[2] وإلى

---

(١) نقض مدنى ـ ٢٩ أكتوبر سنة ١٩٥٩ ـ الطعن رقم ٢٧٦ ـ السنة ٢٥ ق .
(٢) حكم النقض سالف الذكر .

قانون المرافعات[1] .

فقد جرى قضاء محكمة النقض على ان الغرامة والمصادرة التى كانت تقضى بهما اللجان الجمركية فى مواد التهريب لا تعتبران من العقوبات الجنائية بالمعنى المقصود فى قانون العقوبات ، بل هما من قبيل التعويضات المدنية لصالح الخزانة العامة وان افعال التهريب لا تخرج من كونها من الأفعال التى ترتب المساءلة المدنية فى الحدود التى رسمها القانون .[1]

كما قضى أن الأفعال التى عبرت عنها اللائحة الجمركية ـ والقوانين الملحقة بها ـ بتهريب البضائع ووسائل النقل أو تصديرها أو محاولة اخراجها بغير ترخيص سابق من جهات الاختصاص . كل هذه الأفعال تنطبق عليها أحكام تقادم الالتزام المقرر بالقانون المدنى ويستهدف المشرع من مجموع الأحكام المتعلقة بالأفعال المشار إليها الحصول على الرسوم المقررة وتعويض مجز يستحث به الأفراد على دفع الرسم ومباشرة حقوقهم فى الحدود التى نظمت لهم بغير اضرار بالخزانة العامة . فلا تخرج أفعال التهريب عن كونها من الأفعال التى ترتب المساءلة المدنية فى الحدود التى رسمها القانون .[2]

وكما قضى بأن ما كانت تقضى به اللجان الجمركية فى مواد التهريب من الغرامة والمصادرة لا يعتبر من العقوبات الجنائية بالمعنى

---

(١) نقض مدنى ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٦ المجموعة الرسمية س ٥٦ ص ٢٩٨ رقم ١٣٨ ، وقد رتبت محكمة النقض على هذا النظر أن الحكم لا يكون قد خالف القانون إذا الغى الحكم الابتدائى الصادر باعتبار قرار اللجنة الجمركية كأن لم يكن دون أن يثبت أن هذا الالغاء تم باجماع آراء قضاة المحكمة ـ عكس ذلك فتوى قسم الرأى لوزارة المالية رقم ٣٠٢ فى ٢٥ يناير سنة ١٩٤٩ مجموعة مجلس الدولة لفتاوى قسم الرأى س ١ و ٢ و ٣ ص ٥٤٧ رقم ٣٠٣ .

(٢) نقض فى ١٩٦٧/١١/٦ ـ مجموعة احكام النقض الجنائية ـ لسنة ١٨ ـ ص ٤ ١٠٨ .
الطعن رقم ١٣٦٨ لسنة ٣٠ ق ـ جلسة ١٩٦٠/١١/٢٨ ـ س ١١ ـ ص ٨٣٠ ؛ الطعن رقم ٦٦ لسنة ٣٣ ق ـ جلسة ١٩٥٦/١٢/٦ ـ س ٧ ـ ص ٩٣٥ ؛ الطعن رقم ٩٩ لسنة ٢٤ ق ـ جلسة ١٩٥٨/١٢/١١ ـ س ٩ ـ ص ٧٢٥ ؛ والطعن رقم ٢٦٧ لسنة ٢٥ ق ـ جلسة ١٩٥٩/١٠/٢٩ ـ س ١٠ ـ ص ٦٢٩ .

المقصود فى قانون العقوبات ـ بل هو من قبيل التعويضات المدنية لصالح الخزانة ، والنص الوارد بالمادة ٣٣ بشأن حق صاحب البضائع فى تعويض الضرر الذى لحق به فيما لو قضى بالغاء القرار الصادر من اللجنة الجمركية ، وكذلك ما جاء بالمادة ٣٤ من أن العقوبات فى مواد التهريب يلتزم بها الفاعلون والشركاء وأصحاب البضائع بطريق التضامن ـ كل ذلك يدل على قصد المشرع فى اقتضاء المبلغ المطالب به باعتباره يمثل الرسوم المستحقة وتعويض الضرر الذى لحق بالخزانة العامة ، أما ما نص عليه من جواز التنفيذ بطريق الاكراه البدنى وكذلك ما جاء بالفقرة الثانية من المادة ٣٣ من اللائحة الجمركية من جواز الحكم بمصادرة البضائع وجميع وسائل النقل وأدوات التهريب ، فان ذلك لا يغير من طبيعة الأفعال المشار اليها باللائحة باعتبارها افعالا ذات صبغة مدنية ـ فاذا كان الحكم المطعون فيه قد قضى بعدم قبول تدخل مصلحة الجمارك بصفتها مدعية بالحقوق المدنية تأسيساً على أن التعويض الذى تطالب به هو فى حقيقته عقوبة جنائية ليس لغير النيابة العامة طلب توقيعها ، فانه يكون قد خالف القانون ويتعين نقضه .(١)

وهذا الذى انتهت إليه محكمة النقض من اعتبار التهريب الجمركى فى ظل اللائحة الجمركية فعلا مدنياً هو الراجح فى رأينا ، وإن كنا لا نقر القول بأن التضامن فى الغرامة الجمركية مما يدل حتما على طبيعتها المدنية ـ ذلك أن فكرة التضامن هذه ليست غريبة على قانون العقوبات بل عرفها فى الغرامة النسبية فنص فى المادة ٤٤ على أنه (إذا حكم على جملة متهمين بحكم واحد لجريمة واحدة فاعلين كانوا أو شركاء فالغرامات يحكم بها على كل منهم على انفراد خلافاً للغرامات النسبية فإنهم يكونون متضامنين فى الإلزام بها ما لم ينص فى الحكم على خلاف ذلك) ، وكما سنبين فيما بعد لا يعتبر التضامن فى الغرامة خروجا على مبدأ المسئولية الشخصية لأن كلا من الفاعلين أو الشركاء

---

(١)الطعن رقم ١٣٦٨ لسنة ٣٠ ق ـ جلسة ١٩٦٠/١١/٢٨ ـ السنة ١١ ـ ص ٨٣٠ .

الذين حكم عليهم بهذه الغرامة قد ساهم من جانبه فى ارتكاب الجريمة ، أى أن كلا منهم مسئول شخصياً عن فعله ، مما مقتضاه أن أعتباره متضامناً مع غيره فى دفع الغرامة لا يدل على سبيل الإطلاق أنه تحمل وزر غيره أو أنه بعبارة أخرى قد أصبح مسئولا عن فعل الغير[1] .

على أنه من ناحية أخرى فنحن نؤيد ما انتهت إليه محكمة النقض من أن المصادرة لا تضفى على الفعل الوصف الجنائى ، لأن المشرع قد يتخذها كوسيلة من وسائل التعويض ـ مثال ذلك ما نصت عليه المادة ٣٦ من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٣٩ الخاص بالعلامات والبيانات التجارية من أنه « يجوز للمحكمة فى أية دعوى مدنية أو جنائية أن تحكم بمصادرة الأشياء المحجوزة أو التى تحجز فيها بعد لاستنزال ثمنها من التعويضات أو الغرامات . أو للتصرف فيها بأية طريقة أخرى تراها المحكمة مناسبة » ـ فهذه المادة تجيز مصادرة الأشياء لاستنزال ثمنها من التعويضات المحكوم بها للمدعى المدنى ـ وهى بهذا المعنى لا تعد عقوبة ، لأن المصادرة كعقوبة تؤدى إلى ملكية الدولة للأشياء المصادرة ، كما يجوز للمحكمة المدنية طبقاً لهذا النص أن تحكم بالمصادرة ـ مما يقطع بأنها ليست عقوبة [2] .

وفضلا عن ذلك فقد ثار الخلاف فى الفقة الجنائى حول تحديد معيار الغرامة كعقوبة إلا أنه المتفق عليه أن المعيار الكاشف الحاسم لهذا الخلاف هو فى طبيعة الجزاء أخذاً بقاعدة أنه لا عقوبة بغير حكم ، (Pas de peine sans jugement)[3] . فيعتبر جنائياً الجزاء الذى يقتضى تطبيقه تدخل المحكمة الجنائية .

(١) Delogu (T .), la Culpabilité dans la theorie genérale de L'infraction - 1949 — 1950, P.68.

(٢) الدكتور أحمد فتحى سرور ـ القسم العام ـ طبعة ١٩٨١ ـ ص ٧٧١ ـ رقم ٤٩١ . وانظر التفرقة بين الجرائم الجمركية والجرائم الجنائية فى مقال الدكتور محمود مصطفى فى سلطة تفتيش الأشخاص فى الدائرة الجمركية ـ تعليقات على الأحكام بمجلة الحقوق ـ س ٥ ـ ص ٢١٦ .

(٣) انظر دى لوجو ـ فى قانون العقوبات وتطبيقه ـ صفحة ١٣٤ رقم ٣٧ . والمقصود بالحكم فى هذا الصدد الحكم الجنائى ، ويعتبر الحكم الصادر فى جرائم الجلسات من المحاكم المدنية حكما جنائياً .

وهذا المعنى هو الذى أخذ به المشرع المصرى حين عبر فى المادة (٤٥٩) من قانون الإجراءات الجنائية على أنه لا يجوز توقيع العقوبات المقررة بالقانون لأية جريمة إلا بمقتضى حكم صادر من محكمة مختصة بذلك .

ومتى تقرر ذلك ، وكانت اللجان الجمركية هى فى الحقيقة هيئات إدارية ذات اختصاص قضائى وقد أجاز قانون مجلس الدولة الطعن فى قرارات هذه الهيئات بالإلغاء أمامه[1] ، لولا ما وردته اللائحة الجمركية فى المادة (٣٣) من نص استثنائى يجعل المحكمة التجارية هى المختصة وحدها فى الطعن فى قراراتها فى حالة تهرب البضائع من الرسوم الجمركية[2] وهذا الاستثناء لا يحول دون تكييف قرارها بأنه قرار إدارى صادر من جهة ذات اختصاص قضائى ولا يعتبر حكما (jugement) ، ومن ثم فإن ما تقضى به من جزاءات لا يعتبر عقوبات جنائية[3] مما يرفع بالتالى وصف الجريمة عن أفعال التهريب الجمركى ، باعتبار أن المعيار الشكلى للجريمة هو فى توقيع عقاب جنائى .

(١) نصت المادة ١٠ ثانيا من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ فى شأن تنظيم مجلس الدولة على أنه فيما عدا القرارات الصادرة من هيئات التوفيق والتحكيم فى منازعات العمل ، يفصل مجلس الدولة فى الطعون التى ترفع عن القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية لها اختصاص قضائى متى كان مرجع الطعن عدم الإختصاص أو وجود عيب فى الشكل أو مخالفة القوانين أو اللوائح أو الخطأ فى تطبيقها أو تأويلها . والطعن فى هذه القرارات أمام مجلس الدولة ينفى على سبيل القطع أعتبارها بمثابة أحكام .

(٢) محكمة القضاء الإدارى - جلسة ٣٠ يونية سنة ١٩٥٧ - مجموعة أحكام القضاء الإدارى - س ١١ - ص ٦٣٢ . وقد استقر قضاء محكمة القضاء الإدارى على قبول الطعن فى قرارته لجنة مخالفات الترع والجسور - على الرغم من اختصاصها الجنائى فى مظهره - جلسة ٣ مارس سنة ١٩٥٤ - مجموعة أحكام القضاء الإدارى - س ٨ - ص ٨٤٥ ؛ ٢٥ مارس سنة ١٩٥٢ - س ٦ - ص ٧٢١ ؛ ٢٧ نوفمبر سنة ١٩٥٠ - ص ٦ - ص ٦١ ؛ ١٧ إبريل سنة ١٩٥١ - س ٥ - ص ٨٧٥ ؛ ٢٠ مارس سنة ١٩٥١ - س ٥ - ص ٧٣٢ .

(٣) ديلوجو - المرجع السابق - ص ١٣٤ - رقم ٣٧ . لا يجوز الخلط بين الجزاءات التأديبية التى تتخذ شكل العقوبات الجنائية المقيدة للحرية التى ينص عليها قانون الأحكام العسكرية وقانون السجون (المادة ٤٤ من القانون رقم ٣٩٦ لسنة ١٩٥٦) وبين العقوبات الجنائية بمعنى الكلمة وسنعرض لذلك تفصيلا فيما بعد عند التحدث عن الغرامة الضريبية .

مما نص عليه القانون على مخالفة الفعل المكون لها[1] .

وقد كان من الغـريب أن يظل التهـريب الجمركى بمنـأى عن التجريم فى الوقت الذى جرم فيه المشرع التهرب من دفع الضرائب الأخرى وعاقب عليه ، ولهذا صدر القانـون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ بـأحكام التهـريب الجمركى ـ المعمـول ابتداء من ٢٥ ديسمبـر سنة ١٩٥٥ ـ وألغى أحكام التهريب المنصوص عليها فى اللائحة الجمركية ونص على معاقبة التهريب الجمركى وما شابهه بـالحبس والغرامـة ، وأصبح بمقتضاه الاختصاص بالمحاكمة عن أفعال التهريب للمحاكم الجنائية ، وبالتالى أصبحت هذه الأفعال فى نظر المشرع من الجـرائم وليست أفعالا مدنية . وهذا المعنى هو ما أكدته المذكرة الإيضاحية لهذا القانون الجديد إذ قالت « وقد رؤى نقل اختصاص الفصل فى مسائل التهريب من اللجان الجمركية المشكلة من بعض الإداريـين بمصلحة الجمارك إلى القضاء صاحب الولاية العامة وبذلـك أصبحت جرائم التهـريب من الجـرائم العـامـة التى تختص بـالفصـل فيهـا المحـاكم الجنائية » .

ويتضح مما قالته هذه المذكرة أن واضعها جعل مناط اعتبار أفعال التهريب الجمركى من الجرائم قائماً على جعل الاختصاص بالفصل فيها متروكا للمحاكم الجنائية ، مما يؤكد ما انتهينا إليه فيما تقدم من استبعاد صفة العقوبة عن الغرامة الجمركية استناد إلى أن تطبيقها لم يكن يستلزم تدخل المحكمة الجنائية .

ويلاحظ مع ذلك أن اللائحة الجمركية قد ألغيت بـالنسبة إلى أحكام التهريب التى أعاد القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ تنظيمها دون المخالفات الجمركية المنصوص عليها فى الباب الثامن من هذه اللائحة

---

(١) يؤكد ذلك أن اللجان الجمركية مشكلة من موظفى مصلحة الجمارك فكأنها تعد خصما وحكما فى آن واحد .

إلا إذا تضمنت المخالفة تهريباً جمركياً مما ينطبق عليه القانون الجديد[1] .

وبتاريخ ١٢ يونية لسنة ١٩٦٣ صدر قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ (وقد ألغى القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥) والمعدل بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ . وأفرد قانون الجمارك بابه الثامن لجرائم التهريب (المواد من ١٢١ الى ١٢٥) . وعاقب عليها بالحبس والغرامة والمصادرة والتعويض ، ومن ثم لم يعد هناك محل للجدل حول اعتبار أفعال التهريب الجمركى جرائم جنائية .

---

(١) راجع المذكرة الايضاحية لهذا القانون فى النشرة التشريعية عدد ديسمبر سنة ١٩٥٥ ص ٣٦٥٧ .

المبحث الثالث

شرعية الجريمة الضريبية وعقوبتها

١٨ ـ تمهيـــد :

تتكون الجريمة ـ بوجه عام ـ من ركنـين : (١) ركن مادى . (٢) ركن معنوى . وخلافا لذلك درج كثير من الفقهاء إلى القول بأن للجريمة ركن ثالث هو الركن الشرعى مقتضاه وجوب النص على الجريمة وتقرير عقاب لها فى القانون ، وقد أخذ بذلك التقسيم مشروع قانون العقوبات الموحد وأطلق على عدم مشـروعية الفعـل عبارة (الـركن القانونى) .

وعيب التقسيم الثلاثى لأركان الجريمة أن عدم المشروعيـة هو مفتـرض للجريمـة ووصف لها وليس عنصـراً فيهـا ، بمعنى أن عـدم المشروعية أمر سابق على البحث فى تكوين الجريمة ، فـالتحدث عن أركان الجريمة يفترض سلفاً أن الفعل المكون لها قد جرمه القانون[١] .

---

(١) ديلجو فى الـ Culpabilité ـ المرجع السابق ـ رقم ١٢٥ ومـابعده ؛ محمـود مصطفى (القسم العام) ـ المرجع السابق ـ ص ١٦٠ ـ رقم ١٦٩ .

ويترتب على هذا التقسيم المزدوج لأركان الجريمة نتيجة هامة هى عدم الاعتذار بالجهل بقانون العقوبات ، فما دام النص على التجريم (عدم المشروعية) ليس ركناً فى الجريمة فإن عدم توافر هـذا الركن لا ينفى القصد الجنائى ، وبهذا نصت الفقرة الأولى من المادة ٥٣ من مشروع قانون العقوبات الموحد (ليس لأحد أن يحتج بجهله بالقانون الجزائى أو بتأويله إياه تأويلا خاطئا)[1] . وهذا النص لا يتلاءم مع خطة المشروع الموحد الذى حرص على أن يقرر بأن للجريمة ركن قانونى هو عدم المشروعية ، وكان الأحرى بالمشروع أن يغفل القول بأن عدم المشروعية ركن فى الجريمة حتى تستقيم النتيجة التى انتهى إليها فى المادة ٥٣ سالفة الذكر .

هذا بحث تمهيدى يتعلق بقانون العقوبات العام ، قد رأينا من الضرورى الإشارة إليه لايضاح خطتنا عنـد بحث النظريـة العامـة للجريمة الضـريبية الـذى يبدأ ببيـان مفترض هـذه الجريمـة « قاعـدة الشرعية » وما يترتب عليها من استبعاد العرف وقواعد العدالة والقانون الطبيعى كمصدر من مصادر التجريم وعدم اتخاذ القياس وسيلة لتفسير نصوص التجريم الضريبى .

ولما كان القول بعدم شرعية الفعل يتوقف على التحقق من دخوله فى نطاق نص التجريم فإنه يتعين استكمالا للبحث دراسة هذا النطاق فى مقام التحدث عن الشرعية .

على أننا نبادر ونقول بأن الجريمة الضريبية لا تتمتع بذاتية خاصة بالنسبة إلى قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات وأن شأنها شأن الجريمـة العادية فى الخضوع لهذا القاعدة[2] ، على أننا استكمالا لعناصر البحث فى النظرية العامة للجريمة الضريبية نرى أنه من المناسب الإشارة إلى

---

(١) تقابل المادتين ٢٢٢ من قانون العقوبات السورى و٤٧ / ٣ من قانون العقوبات الإيطالى .

(٢) Angelo Dus : Teoria Generale dell' illecito fislule. 1957 p.119 .

هذه القاعدة بالقدر اللازم لتأكيد انطباقها عليها . ولهذا فإننا فى هذا المقام نقتصر على إبراز الأصول العامة دون الإغراق فى التفصيلات التى هى من أخص موضوعات القسم العام لقانون العقوبات والتى يكون من الأفضل الإحالة إليها ، وخاصة أننا فى مقام دراسة قانون العقوبات الخاص لا نتكفل إلا بإيضاح القواعد الخاصة التى يقوم عليها هذا القانون والتى على أساسها يتمتع بالذاتية والاستقلال .

المطلب الأول

القاعـــدة

١٩ ـ مبدأ الشرعية وتطبيقه على الجرائم الضريبية :

من المقرر أنه لا جريمة ولا عقوبة بغير نص[١] ، وهى قاعدة أساسية قررها الدستور[٢] ، ويخضع لها قانون العقوبات الضريبى . وعلى ذلك لا يجوز إنشاء جريمة ضريبية أو تقرير عقوبة لها مالم يرد بذلك نص فى القانون أو اللوائح أو القرارات التنفيذية التى تصدرها جهات الإدارة ، مع مراعاة ما تتقيد به هذه اللوائح والقرارات بما نصت عليه المادة ٣٩٥ من قانون العقوبات[٣] .

---

(١) قرر مشروع قانون العقوبات الموحد هذه القاعدة فى مادته الأولى فنص على أنه (لا جزاء على فعل لم ينص القانون على تجريمه ولا يجوز توقيع جزاء لم ينص عليه القانون) وورد فى تعليقات اللجنة التى قامت بوضع المشروع أنه رؤى النص على كلمة الجزاء بدلا من كلمة العقوبة وذلك حتى تشمل كل جزاء سواء أكان عقوبة أم غيرها كالتدابير الاحترازية .

(٢) انظر المادة ٦٦ من دستور سنة ١٩٧١ .

(٣) تقابلها المادة ٤٨ من مشروع قانون العقوبات الموحد مع مراعاة أن هذا النص قد رفع عقوبة الغرامة المترتبة على مخالفة القرارات أو اللوائح أو الأنظمة إذا لم يكن فيها نص على عقوبة ما إلى نصف جنيه بدلا من ٢٥ قرشا كما هو الحال فى المادة ٣٩٥ عقوبات .

ويلاحظ أن القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الملغى يفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل قد فرض فى المادة ٨٥ منه عقوبة على مخالفة المادتين ٤٧ و٦٩ مع خلوهما من فرض أى التزام على عاتق الممول أو غيره حتى يمكن القول بأن مخالفتها تعد جريمة . فالمادة ٤٧ نصت على أنه (فيما يتعلق بالربط والتقدير يسرى على سائر الممولين ما يسرى على الشركات المساهمة من الأحكام المبينة فى المادة ٤٥) ، ولم تتضمن هذه المادة الأخيرة إلا النص على أن الأرباح فى حالة امتناع الممول عن تقديم حساباته تحدد بطريق التقدير . والمادة ٦٩ اقتصر نصها على أن أصحاب العمل والملزومون بالمعاش أو بالايراد هم الذين عليهم توريد مقدار الضريبة للخزانة مقابل خصمه مما عليهم[١] .

وترتبط قاعدة الشرعية فى قانون العقوبات الضريبى بقاعدة أخرى هى قانونية الضريبة .

٢٠ ـ قاعدة قانونية الضريبة :

من المقرر أن فرض الضرائب العامة يجب أن يكون بقانون يصدر إعمالا لسلطة الدولة فى السيادة .

أما الرسوم والضرائب المحلية[٢] فلا يشترط لصحتها أن تصدر بقانون بل يكفى أن تصدر فى حدود القانون .

---

(١) حبيب المصرى ـ ضرائب الدخل فى مصر ـ طبعة ١٩٤٥ ـ ص ٦٦٢ .

(٢) الضرائب المحلية على نوعين : ١ ـ ضرائب أصلية لا تستند إلى إحدى الضرائب العامة . ٢ ـ ضرائب إضافية تسمى تجاوزا بالرسوم الإضافية يبيح القانون لبعض الهيئات المحلية فرضها تبعا لضريبة أخرى عامة ، مثال ذلك ما نصت عليه المادتان ١٩ و٢٠ من القانون الصادر فى ١١ يونية سنة ١٩٣٤ المعدل بالقانون رقم ١٩١ لسنة ١٩٥١ بوضع نظام مجالس المديريات من أنه يجوز لمجلس المديرية أن يقرر رسوما إضافية على ضرائب الأطيان فى المديرية كما نصت المادة ٤٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ بنظام المجالس البلدية على أنه تفرض لصالح المجلس البلدى وفى دائرة اختصاصه ضريبة على الصادر والوارد فى الموانى لا تجاوز نسبتها ٣ / ١ ٪ من قيمة الرسوم الجمركية .

وهـذا المعنى هو مـا أكده دستـور سنة ١٩٢٣ (المـادة ١٣٤) والدستور المؤقت الصادر فى ١٠ فبراير سنة ١٩٥٣ (المادة ٦) ودستور سنـة ١٩٥٦ (المادة ٥٩ / ١)[1] ، والـدستور المؤقت للجمهـورية العربية المتحدة الصادر سنة ١٩٥٨ والدستور المصرى الحالى الصادر سنة ١٩٧٠ . فقد نص فى المادة ١١٩ منه عـلى أن إنشاء الضـرائب وتعديلها لا يكون إلا بقانون[2] ولا يعفى أحد من أداء الضريبة فى غير الأحوال المبينة فى القـانون ولا يجـوز تكليف أحد أداء غـير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا فى حدود القانون .

وللوزارة المختصة بتنفيذ قانون الضرية أن تصدر اللوائح اللازمة لتنفيذ قوانين الضريبة بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو إعفـاء من تنفيذها[3] ، وهى سلطة مستمدة من المبادىء الدستورية المسلم بها ،

---

(١) اقتصرت الفقرة الأولى من المادة ٥٩ من هذا الدستور على أن (أداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وفقا للقانون) .

(٢) وليس للبرلمان أن يفوض الحكومة فى اصدار مراسيم تكون لها قوة القانون لما ينطوى عليه هذا العمل من تنازل لها عن سلطتها المقررة فى الدستور ، وهو ما يملكه . ولهذا رفض البرلمان المصرى سنة ١٩٣٨ تفويض الحكومة اصدار مراسيم تكون لها قوة القانون بفرض ضرائب معينة . ومع ذلك فقد قبل هذا البرلمان تفويض الحكومة طبقا للقانون رقم ٢ سنة ١٩٣٠ أن تحدد بمرسوم تعريفة الرسوم الجمركية وشروط تطبيها ، ورسم الإنتاج المقرر على بعض الحاصلات المستوردة . أنظر ـ حسين خلاف ـ فى الأحكام العامة قانون الضريبة ـ المرجع السابق ـ ص ٥٤ و٥٥) .

وقد ذهب قسم الرأى بمجلس الدولة مجتمعا إلى أن الأداة الواجب استخـدامها طبقـا لهذا التفويض التشريعى هو المرسوم ولا يجوز النص فى هذا المرسوم على تفويض سلطة أخرى بالقيام بما نص عليه هذا التفويض التشريعى ، ومن ثم فان القرار رقم ١١٤ لسنة ١٩٣٣ الصادر من وزير المالية ، فى حدود تفويضه بمقتضى المرسوم بقانون الصادر فى ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ يعتبر باطلا . (فتوى قسم الرأى مجتمعا رقم ٥٢٨ فى ٤ نوفمبر سنة ١٩٥١ مجموعة مجلس الـدولة لفتاوى قسم الرأى لوزارة المالية رقم ١١٩ ـ ٢٢ ـ ١٣٩ فى ٢٩ مارس سنة ١٩٥١ المجموعة السابقة س ٤ و ٥ ص ٧٧٤ رقم ٣٣٣ ، مجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة فى الضـرائب والرسوم للأستاذين نعيم عطيه وصلاح الدين عبد الوهاب طبعة ١٩٥٧ ص ٣٣٣ رقم ١٦٩) .

(٣) اسمان ، مبادىء القانون الدستورى ـ جزء ٤ ـ طبعة ١٩٢٨ ـ ص ٨٠ وما بعدها ؛ موسكيلى ـ القانون واللائحة ـ طبعة ١٩٤٣ ص ٥٦ وما بعدها . وحيد رأفت ـ فى القانون الإدارى ـ طبعة ١٩٣٨ ـ جزء ٢ ـ ص ٥٩٤ . وقد عنى كل من دستور سنة ١٩٢٣ وسنة ١٩٥٦ بالنص على هذا المبدأ . مثل ذلك قرارات وزير المالية رقم ١٠٥ لسنة ١٩٤٠ و ٦٦ لسنة ١٩٤٤ و٢٥ لسنة ١٩٤٥ و٥٦ لسنة ١٩٤٨ التى حددت فئات من المهن غير التجارية تنفيذا لما نصت عليه المادة ٧٢ من=

فإن حرص القانون الضريبى على تحويل الجهة الإدارية المختصة سلطة إصدار مثل هذه اللوائح لم يكن ذلك إلا ترديداً للإذن العام المستمد من المبادىء الدستورية (١) . على أنه يتعين على الجهة الإدارية وهى فى مقام وضع القواعد اللازمة لتنفيذ القوانين الضريبية ألا تزيد عليها شيئاً جديداً أو أن تعدل فيها أو تعطل تنفيذها أو أن تعفى من هذا التنفيذ(٢) . فإن تجاوزت هذه الحدود وجب على المحاكم اعتبارها باطلة والامتناع عن تطبيقها(٣) .

وإلى جانب ذلك توجد المعاهدات التى كثيراً ما تلجأ إليها الدول لمحاربة الغش الضريبى أو تنظيم ازدواج الضريبة(٤) ، ويعمل بها متى

= القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديلها بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ (نقض مدنى ٧ ديسمبر سنة ١٩٠٥ الطعن رقم ١٧٤ لسنة ٩ ق - مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢ - ص ٧٧٩ رقم ٦ إلى ١١ ؛ ومجموعة الجرف - جزء ٥ - ص ١٤ وما بعدها ونقض مدنى ١٢ يونية ١٩٥٨ - مجموعة الأحكام س ٩ - ص ٥٥٠ رقم ٦٨ .

(١) أنظر على سبيل المثال القانون رقم ١٤ لسنة ٩٣٩ (المادة ٢٧) والقانون رقم ٦٤٢ لسنة ١٩٥٥ لسنة ١٩٥٥ المادة ٥ والمرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ (المادة ٥) .

(٢) فى هذا المعنى نقض جنائى - ٣٠ مارس سنة ١٩٥٩ - مجموعة الأحكام س ١ - ص ٣٧٧ رقم ٥٨ .

(٣) قضى بأنه ليس لوزير المالية - المفوض فى اخضاع بعض المهن لضريبة أرباح المهن الغير التجارية أن يضيف من عنده شرطا ما إلى تلك الشروط التى كان يستلزمها القانون (رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديل المادة ٧٢) وأن تقييد قرار الوزير لمهنة من المهن باعتبارها حرة بشرط ألا يتعاون صاحبها بعدد معين من ممتهنيها تقييد لا محل له ولا ينبغى العمل به (القاهرة الابتدائية فى ٧ إبريل سنة ١٩٥٣ ، الجرف جزء ٩ ص ١٢٨ . وفى هذا المعنى نقض جنائى ١٥ مايو سنة ١٩٥٠ مجموعة الأحكام س ١ ص ٦٣٧ رقم ٣٠٨ ، ٦ يناير سنة ١٩٣٦ مجموعة القواعد جزء ٣ ص ٢٩ ، رقم ٤٢٢ . السيد صبرى - مقال فى بحث سلطة عمل اللوائح - بمجلة المحاماة سنة ١٩٤٢ - صفحة ٨١٢ وما بعدها .

(٤) قد يراد بها أن تتعهد حكومة الدولة بأن تنقل الإدارة المالية فى الدولة المتعاقدة معها بما يهمها من معلومات عن بعض الممولين الخاضعين للضرائب التى تفرضها هذه الدولة الأخرى وذلك بشرط التبادل مثال ذلك المعاهدة التى عقدت بين بلجيكا وفرنسا فى ١٢ أغسطس سنة ١٨٤٣ وبين فرنسا وانجلترا فى ١٥ نوفمبر سنة ١٩٠٧ وبين فرنسا وأمارة موناكو فى ٢٦ يونية سنة ١٩٢٥ وبن بلجيكا وهولندا فى سنة ١٨٤٥ . وبين ألمانيا واستراليا وتشيكوسلوفاكية فى سنة ١٩٢١ وبين ايطاليا وتشيكوسلوفاكية فى سنة ١٩٢٤ وبين استراليا وتشيكوسلوفاكية فى سنة ١٩٢٨ وبين فرنسا والسويد سنة ١٩٣٦ . أنظر مقال جيزُ السالف الإشارة إليه ص ١٩٢ و١٩٣ ؛ والنظرية العامة للضريبة للدكتورين عبد الحكيم الرفاعى وحسين خلاف - المرجع السابق ص ١٨٣ .

صدر قانون داخلى بذلك[1] .

والخلاصة أن الضريبة العامة لا تفرض ولا تعدل إلا بقانون ، بينما يكفى لصحة الضريبة المحلية والرسوم أن تصدر فى حدود القانون .

فإذا صدرت الضريبة العامة بمقتضى قرار إدارى أو كان القرار الصادر بالرسم أو الضريبة المحلية مخالفاً للقانون ، وقع هذا القرار باطلا وتعين على المحكمة الامتناع عن تطبيقه .

المطلب الثانى
نتائج القاعـــدة

يترتب على قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات التى تنطبق على الجرائم الضريبية نتيجتان (الأولى) أن قانون العقوبات الضريبى له مصدر واحد هو القانون المكتوب (الثانية) اتخاذ منهج خاص فى تفسير النصوص الجنائية مقتضاه استبعاد القياس كوسيلة من وسائل التفسير .

٢١ - (أولا) القانون المكتوب هو المصدر الوحيد

القاعدة فى قانون العقوبات العام أن القانون المكتوب وحده هو المصدر الوحيد للتجريم ، فلا جريمة لمخالفة قواعد العرف أو مبادىء

---

(١) مثل ذلك القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٠ بالموافقة على الاتفاق المبرم بين الصندوق الدول لاغاثة الأطفال والصليب الأحمر الدنمركى وبين الحكومة المصرية والمرسوم الصادر فى ١٥ أكتوبر سنة ١٩٥١ باصدار الإتفاق المقر بين الحكومة المصرية والهيئة العالمية الصحيـة الموقـع بالقـاهرة فى ٢٥ مارس سنة ١٩٥١ ، والقانون رقم ٨٩ لسنة ١٩٥٤ . بالموافقة على اتفاقية مزايا وحصانات جامعة العربية ، وقرار مجلس الوزراء الصادر فى ٢٩ ديسمبر سنة ١٥٤ بشأن الاتفاق المصرى السويسرى لتجنب الازدواج الضريبى فى نشاط الطيران والكتب المتبادلة .

القانون الطبيعى أو قواعد العدالة ، وهذا هو الشأن فى الجرائم الضريبية . وهذا هو الشأن أيضاً بالنسبة إلى قانون الضريبة ذاته . وليس فقط قانون العقوبات الضريبى ، فإن مصدره ينحصر فى التشريعات واللوائح والقرارات والمعاهدات على أنه قد ينص القانون الضريبى على الأخذ بالعرف فى بعض الحالات[1] ، كما هو الحال فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إذ نصت المادة ٢٤ / ٢ على أنه (يكون تحديد صافى الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى باشرتها الشركة أو المنشأة ، ويدخل فى ذلك ما ينتج من بيع أى شىء من الممتلكات سواء فى أثناء قيام المنشأة أو عند انتهاء عملها وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل) .

ولا شك أن الأخذ بالعرف كمصدر من مصادر قانون الضريبة عند النص على ذلك . يؤثر بطريق غير مباشر فى توافر الجريمة الضريبية ، فمثلا جريمة الامتناع عن أداء الضريبة تقتضى تحديد مبلغ الضريبة أولا ، وهو ما يتوقف فى المثال السابق على خصم الاستهلاكات التى تتحدد بالعرف[2] .

على أنه إذا كان العرف لا يصلح مصدراً للتجريم فإنه يصلح مصدراً لأسباب الاباحة ، لعدم تعارض ذلك مع قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات وذلك باعتبار أن الإباحة هى الأصل وأن التجريم هو الاستثناء فيتعين تقييده دون الإباحة بالنص المكتوب[3] .

---

(١) حسين خلاف فى الأحكام العامة فى قانون الضريبة ـ المرجع السابق ـ ص ٣٨ .

(٢) وقد يرجع القاضى الجنائى فى الجرائم العادية إلى العرف ، كما إذا قامت لديه مسألة ، فرعية متعلقة بقانون آخر فيراعى فى حلها قواعد الإثبات الخاصة بهذا القانون والتى قد تأخذ بالعرف (م ٢٣٥ إجراءات) ـ أنظر محمود مصطفى (القسم العام) ص ٢٨ هامش ١ .

(٣) راجع ديلوجو فى أسباب الإباحة ـ ص ١٧٨ ؛ محمود نجيب حسنى ـ المرجع السابق ـ رقم ٧٤ ـ ص ٩١ .

وقد اعتادت مصلحة الضرائب على إصدار الكتب والمنشورات الدوريه لتفسير مواد قانون الضريبة ، على أن هذا التفسير لا يتمتع بحجية ما ، فهو ليس قانوناً تفسيرياً يوضح إرادة المشرع ، بل يقتصر مجاله على إيضاح بعض ما يكتنف مواد القانون من صعوبات فى نظر مصلحة الضرائب وقد لا تخلو من الانحراف عن الصواب فى بعض الأمور كما سنبين فيما بعد .

٢٢ - (ثانيا) عدم الالتجاء إلى القياس فى قواعد التجريم الضريبى :

قلنا - فيما تقدم - أن وضع النصوص الجنائية الضريبية فى قانون الضريبة لا يقلل من قيمتها الجنائية ولا يعنى إضفاء الصفة الضريبية عليها بل هى على الرغم من عدم استقلالها التشريعى تعتبر فى حقيقة الأمر من قواعد قانون العقوبات[١] .

متى انتهينا إلى هذه النتيجة ، تعين علينا الرجوع إلى قواعد التفسير المتبعة فى قانون العقوبات العام ، وهى تتحدد بالنظر إلى القاعدة التى تسود هذا القانون شرعية الجرائم والعقوبات ، تلك القاعدة التى يخضع لها قانون العقوبات الضريبى كما بينا .

وإذن فإن تفسير النص الجنائى فى قانون الضريبة لا يختلف عن تفسير النص الجنائى فى قانون العقوبات العام ، وهو تحديد المعنى الذى قصده الشارع بكافة الوسائل[٢] بشرط ألا يؤدى هذا التفسير إلى الإخلال بقاعدة شرعية الجرائم والعقوبات عن طريق خلق جرائم أو فرض عقوبات لم ينص عليها القانون . الأمر الذى يؤدى تبعا لذلك إلى عدم جواز القياس فى تحديد الجرائم والعقاب . أما فى صدد تفسير

---

(١) فهى تكون قانون عقوبات ضريبى لا قانون ضريبى جنائى أنظر ديلوجو فى قانون العقوبات الضريبى - ص ٦٦ رقم ٢٣) .

(٢) محمود نجيب حسنى (القسم العام) - المرجع السابق - ص ٩٧ وما بعدها .

النصوص التى تخرج أفعالا من نطاق التجريم أو تقرر امتناع المسئولية أو العقاب فان القياس عليها لا يصطدم بقاعدة الشرعية وبالتالى فهو جائز[1] . فإذا شاب النص الشك فى تطبيقه على نحو معين تعين تفسيره لصالح المتهم لأن الأصل فى الانسان البراءة . وغنى عن البيان أن النصوص الجنائية فى قانون الضريبة ليست قاصرة على النصوص الواردة فى الفصل الخاص بالجزاءات والتى تحدد العقوبات المقررة عن مخالفة بعض النصوص الأخرى وأحوال الاعفاء من المسئولية أو العقاب ، وإنما النصوص التى تفرض التزامات معينة على الممول أو غيره والتى يترتب على المخالفة وقوعه تحت طائل العقاب طاقة ، لأن مخالفة هذه الإلتزامات هى الجريمة الضريبية بعينها ، ومن ثم فان النصوص التى تفرض هذه الإلتزامات هى نصوص جنائية بمعنى الكلمة .

واذا كان قانون العقوبات الضريبى قصد به حماية المصلحة الضريبية للدولة المقررة فى قانون الضريبة ، فإن التوسع فى تفسير هذا القانون الأخير قد يؤثر بطريق غير مباشر فى تطبيق قانون العقوبات الضريبى . مثال ذلك : أنه إذا كان من شأن تفسير النصوص الضريبية أن يؤدى إلى فرض ضريبة القيم المنقولة على أرباح الشركات الموزعة على شكل أسهم إذا لم ينص القانون صراحة على ذلك ، فإن هذا التفسير سيؤدى بطريق غير مباشر إلى التأثير فى تطبيق قانون العقوبات الضريبى ، لأن امتناع الشركة عن الإقرار بأرباحها الموزعة على شكل أسهم أو عدم أداء الضريبة المقررة على هذه الأرباح سيؤدى إلى وقوعها تحت طائلة العقاب المقرر لجريمتى عدم تقديم الإقرار وعدم أداء الضريبة فى الميعاد .

---

(١) فسلطة القاضى الجنائى فى هذا الصدد لا تتميز عن سلطة القاضى غير الجنائى ما دام هو يلتزم حدود قاعدة الشرعية . وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض مؤيدة هذا الأسلوب فى التفسير أن عبارة « مالم يدفع من الضريبة » الواردة فى المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩ لا تحمل على ظاهر لفظها وإنما ترد إلى معنى مثيلاتها فى القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم .

ولهذا فإنه يتعين علينا استيفاءا للبحث أن نعرض لتفسير النصوص الضريبية البحتة فى قانون الضريبة[1]

ولا خلاف فى حالتى (١) وضوح النص وتحديده (٢) غموضه أو تناقضه .

ففى الحالة الأولى : من المسلم أن القاضى عليه أن يطبق القانون تطبيقاً حرفياً ما دامت صياغة النص تعبر تماماً عن إرادة المشرع . وهنا يقال بالتطبيق الحرفى للنص لا تفسيره الحرفى ، لأنه أمام وضوح النص لا مجال للتفسير[2] ، وبالتالى فلا محل للبحث فى الأعمال التحضيرية للقانون أو المناقشات البرلمانية عن إرادة أخرى للمشرع تختلف عن إرادته الواضحة من النص . على أنه يلاحظ أنه لا مانع من الرجوع إلى هذه الأعمال أو تلك المناقشات لتصحيح خطأ مادى قد يسىء فى التعبير عن إرادة المشرع[3] .

وغنى عن البيان أن التطبيق الحرفى للنصوص الواضحة المحددة ليس مبدأ خاصاً بالقانون الضريبى وحده وإنما هو مبدأ عام فى النظرية العامة للقانون .

أما الحالة الثانية : وهى إذا شاب القانون غموض فى أحد نصوصه أو تناقض فيها ، فإنها تقتضى التفسير وذلك بالبحث عن إرادة

---

(١) Morang : L'interparation des fiscales revue de science et de legistation financieres - 1951 - p. 933.

وتعليقات جورج مورانج على أحكام محكمة Poitiers فى ١٤ مايو سنة ١٩٤٥ ومحكمة ديجون فى ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٤٥ دالوز ١٩٤٦ - ١١٨ ومحكمة فرساى فى ٢٨ فبراير سنة ١٩٤٧ دالوز ١٩٤٨ - ٢١٦ ومحكمة Pau فى ٢٢ ديسمبر سنة ١٩٤٨ وإكسن فى ١٧ يناير سنة ١٩٤٩ وليون فى ١٥ فبراير سنة ١٩٤٩ دالوز ١٩٤٩ - ٤٨ .

وتعليق إسمان فى سيرى ١٩٣٤ - ٢٤١١ ، وحسين خلاف فى الأحكام العامة فى قانون الضريبة - ص ٨٢ وما بعدها .

(٢) تعليق إسمان فى سيرى ١٩٣٤ - ٧ - ١٢٤ ونقض جنائى فرنسى ٢٧ نوفمبر سنة ١٨٨٩ دالوز ٩٠ - ١ - ١٨٠ .

(٣) مورانج ، فى المقال سالف الذكر ص ٦٤١ وقد أشار إلى حكم لمحكمة ديجون فى ٢٥ فبراير سنة ١٩٣٠ .

المشرع بكافة الوسائل ومنها الرجوع إلى الأعمال التحضيرية والمناقشات البرلمانية لتوضيح النص المتنازع عليه أو تحديد الحل الذى يتعين الأخذ به لحسم التناقض بين النصوص[1] ، وهنا لا يصح القول بأن التفسير فى هذه الحالة يجب أن يكون واسعاً أو ضيقاً ، إذ المفسر لا يبحث إلا عن إرادة المشرع سواء بإعطاء النص معنى أوسع من معناه الظاهر المخالف للحقيقة ، أو بإعطائه معنى أضيق من المعنى الخاطىء الذى تؤدى إليه صياغته المعيبة[2] .

فإذا ثار الشك عند تطبيق قانون الضريبة يجب أن يفسر لصالح الممول وضد الخزانة[3] ، وعلة ذلك أن الأعباء الضريبية تفرض استثناء على الأفراد فالأصل هو براءة الذمة[4] .

وقد انحصر الخلاف حول مدى التفسير بالقياس فى القانون الصادر بفرض الضريبة ، فذهب الفقه التقليدى إلى الأخذ بمبدأ التفسير الحرفى للقوانين الضريبية « L'interprétation littérelo des lois fiscales » ومقتضاه أن التفسير يجب أن يقف عند الحل الذى أتى به النص ولا يجوز القياس عليه .

وذهب رأى حديث قال به الأستاذ Trotabas فى مقال له عن مصادر القانون المالى إلى التشكيك فى قيمة هذا المبدأ المجمع عليه ،

---

(١) قضت محكمة النقض بأن عبارة « مالم يدفع من الضريبة » الواردة فى المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩ لا تحمل على ظاهر لفظها وإنما ترد إلى معنى مثيلاتها فى القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم : (نقض جنائى ١٣ أبريل سنة ١٩٤٨ « الطعن رقم ٥٠ سنة ٢٤ ق » و ١٩ مارس سنة ١٩٥١ « الطعن رقم ١٨١٧ سنة ٢٠ ق » مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢ ص ٨٠٥ و ٨٠٩ رقم ٣ و ٢٣ .

(٢) أنظر نقض فرنسى ١٦ بوقية سنة ١٩٣٣ سيرى ١٩٣٤ - ١ - ٢٤١ ، ٢٣ يونيه سنة ١٨٦٩ والوز ٦٩ - ١ - ٢٩٧ ، ٣١ يوليه سنة ١٨٥٤ دالوز ٥٤ - ١ - ٣١٣ . واسمان فى تعليقه سالف الذكر فى سيرى ١٩٣٤ - ١ - ٢٤١ ، وانظر :
Wahl, Traité de droit fiscal, P. 76, n - 67 .
وحسين خلاف المرجع السابق ص ٨٩ و ٩٠ .

(٣) In dubio contra fiscum .

(٤) حسين خلاف ، المرجع السابق ص ٨٥ و ٨٦ .

فقال بأنه يتعين بالأخذ بالتفسير الواسع للقانون الضريبى وأنه لا محل لإنكار مبدأ التفسير بالقياس[1] .

إلا أن هذا الرأى لم يلق ترحيبا فى الفقه وانقسم بشأنه القضاء فى فرنسا ، فذهبت المحاكم القضائية[2] وعلى رأسها محكمة النقض إلى تطبيق فكرة التفسير الحرفى التى نادى به الفقه التقليدى خلافا لمجلس الدولة الذى استقر قضاؤه[3] على الأخذ بمبدأ التفسير بالقياس الذى نادى به الأستاذ تروتاباس .

أما فى مصر فقد كانت محكمة مصر المختلطة قد اتجهت فى بعض أحكامها إلى إجازة القياس[4] ، إلا أن القضاء استقر على عدم جواز القياس فى المسائل الضريبية . ومن أمثلة ذلك ما قضت به محكمة النقض من أن (المادة ٣٩ / ٣ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إذ نصت على أنه يخصم من تكاليف المنشأة الضرائب التى تدفعها ما عدا ضريبة الأرباح التى تؤديها طبقا لهذا القانون فإن الشارع يكون قد أطلق

---

(١) أنظر مقال الأستاذ جورج مورانج السالف الإشارة إليه ص ٦٣٨ وروجر ، المرجع السابق ص ٢٢ . وقد أخذت إدارة الضرائب المباشرة فى فرنسا بهذا الرأى كما نادى بتطبيقه مندوبو الحكومة أمام مجلس الدولة الفرنسى .

(٢) ديجون فى ٢٠ ديسمبر ١٩٤٥ دالوز ١٩٤٧ ـ ١٨٨ نقض فرنسى (دائرة العرائض) ٢٧ مارس سنة ١٩٣٥ والدوائر المجتمعة لمحكمة النقض الفرنسية فى ٢٨ مايو سنة ١٩٣٧ ، محكمة Douai ١٣ يوليه سنة ١٨٩٩ سيرى ٩٩ ـ ٢ ـ ٢٩٢ ، ونقض فرنسى (دائرة العرائض) ٢٥ نوفمبر سنة ١٨٥٠ ودائرة العرائض ٩ مارس سنة ١٨٦٣ و ٢٥ يناير سنة ١٨٣٦ مشار إليها فى مقال جورج مورنج المذكور ص ٦٤٤ .

(٣) مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٩ مايو سنة ١٩٤٣ فى مقال جورج مورنج المذكور ص ٦٤٤ ، وفى ٥ فبراير سنة ١٩٢٥ و ٨ يونيه سنة ١٩٢٣ و ٥ يناير سنة ١٩٢٣ دالوز الدورى ٣٥ ـ ٣ ـ ٢٥ وانظر Letourneur, L'evolution de la jurisprudence fiscale du conseil d' etat de puis 1940, J. C. P., 1945, n. 461 .

(٤) قيل فى تفسير الاختلاف بين القضاء الإدارى والقضاء العادى أن القضاء الادارى يفصل فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة وهى تكون نظاما كاملا بحيث يتعين بمقتضاه أن يخضع كل دخل إلى إحدى الضرائب النوعية والضريبة العامة على الايراد ، فاذا لم يرد نص صريح على خضوع الدخل لإحدى الضرائب النوعية تعين إخضاعه لها بطريق القياس باعتبار أن ذلك يتفق مع روح التشريع الذى أراد أن تشمل الضريبة المباشرة كل الدخول . أما الضرائب غير المباشرة وضرائب التسجيل التى ينظر القضاء العادى المنازعات المتعلقة بها فهى لا تكون نظاما ضريبيا كاملا فلا يجوز تبعا لذلك الأخذ بطريق القياس (أنظر مقال جورج مورانج ص ٦٤٣ و ٦٤٤ و ٦٤) .

مبدأ إدخال جميع الضرائب فى نطاق التكاليف التى تخصم من الأرباح ما عدا ما ورد عليه الاستثناء على بسيل الحصر خاصا بضريبة الأرباح التى تؤدى تطبيقا للقانون المذكور . أما القول بأن الضرائب الإضافية لا تعتبر من الضرائب التى تسهم فى إنتاج الربح فلا تخصم من تكاليف المنشأة فلا سند له من القانون[1] .

والواقع من الأمر أن الأعباء الضريبية لا تفرض إلا على فئات معينة من الناس عند تحقق شروط معينة ، وهى من هذه الوجهة تعد قيدا استثنائيا فلا يجوز التوسع فى تفسيره بطريق القياس . هذا فضلا عن أنه بالنسبة إلى القانون الصادر بفرض ضريبة عامة قد يؤدى التوسع فى تفسيره بطريق القياس إلى فرض هذه الضريبة فى أحوال لم ينص عليها القانون مما يصطدم بقاعدة قانونية الضريبة ، كما أن التوسع فى تفسير الضرائب الأخرى قد يؤدى إلى خروجها عن حدود القانون الذى صدرت بناء عليه .

من أجل هذا فنحن نؤكد أن التفسير فى القانون الضريبى يجب ألا يحيد عن البحث عن إرادة المشرع بكافة الوسائل ولا يجوز فيه القياس .

ويبين مما تقدم أن قانون العقوبات الضريبى يجب أن يلتزم القاضى بشأنه حدود البحث عن إرادة المشرع ، وليس له أن يلتجىء إلى القياس لكى ينشىء ضريبة أو يؤدى إلى وقوع جريمة ضريبية أو فرض عقوبة لم يتناولها النص .

على أنه من المقرر من ناحية أخرى إجازة القياس إذا ما تعلق بأسباب الإباحة أو موانع المسئولية أو موانع العقاب ، وهو من المبادىء التى يؤخذ بها فى قانون العقوبات الضريبى ، لعدم تعارضها مع مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات .

---

(١) نقض مدنى ١٨ مارس سنة ١٩٥٤ « الطعن رقم ٧٧ سنة ٢٢ ق » و ٢٥ فبراير سنة ١٩٥٤ « الطعن رقم ١٣٩ سنة ٢٢ ق » و ٢٥ يونيه سنة ١٩٥٣ « الطعن رقم ٩ ، ٤ سنة ٢١ ق » مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ص ٧٩٥ رقم ٩٠ و ٨٩ و ٨٨ . فى هذا المعنى استئناف مختلط ٢٠ يونيه سنة ١٩٤٩ ، الجرف جزء ٤ ص ٣٦٣ .

المطلب الثالــث
نطاق قانون العقوبات الضريبى

يتحدد نطاق قانون العقوبات الضريبى من حيث الزمان والمكان على الوجه التالى :

(أولا) نطاق القانون من حيث الزمان :

٢٣ ـ القاعدة

يبدأ سريان النص الجنائى منذ العمل به ، فإنه من مقتضيات مبدأ شرعية الجرائم والعقـوبات عم تـطبيق النصوص الجنـائية بـأثر رجعى[١] ولا خلاف فى تطبيق هذه القاعدة على الجرائم الضريبية التى تخضع لها كما بينا .

ولا يؤثر على تطبيق هذه القـاعدة النص عـلى سريـان قانـون الضريبة على الماضى ـ مثال ذلك القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الصادر فى ٢٣ يناير سنة ١٩٣٩ فقد نص فى مـادته الأولى عـلى أن « تفرض ضريبة بالأسعار المبية بعد على جميع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة التى استحقت أو تستحق اعتباراً من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ » ، مما مفاده اقتضاء الضريبة عن أرباح وإيرادات وزعت قبل صدور هذا القانون والعمل به[٢] ، والقانون رقم ٢٩ لسنة ١٩٤٧ بتعديل المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فقد نص أن المبالغ التى استحقت فى المدة من أول سبتمبر سنة ١٩٣٨ إلى آخر ديسمبر سنة ١٩٤٤ بصفة ضريبية على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية

---

(١) وقد عنيت المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بذكر أن العقوبات المنصوص عليها بمقتضى النصوص الجديدة سوف لا تطبق إلا على الجرائم التى تقع عند سريان هذا القانون .

(٢) حسين خلاف ، المرجع السابق ص ١٢٧ و ١٢٩ .

وعلى الأرباح الاستثنائية واجبة الأداء لا يسقط حق الحكومة فى المطالبة بها إلا بمضى عشر سنوات لسنوات ١٩٣٨ و ١٩٣٩ و ١٩٤٠ وتسع سنوات لسنة ١٩٤١ وثمانى سنوات لسنة ١٩٤٢ وسبع سنوات لسنة ١٩٤٣ وست سنوات لسنة ١٩٤٤ ، وذلك استثناء من حكم الفقرة الأولى من المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى نصت على أن يسقط حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات[١] . وأخيرا ما جاء فى المادة الخامسة من قانون إصدار القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

فى مثل هذه الأحوال لا تؤثر رجعية الضريبة على إطلاق قاعدة عدم شرعية الجرائم والعقوبات ، فلا يجوز - مثلا - فى حالة فرض الضريبة بأثر رجعى على إيرادات سنة سابقة على العمل بالقانون الجديد أن يسأل الممول لعدم تقديمه إقرارا عن هذه الايرادات .

ويلاحظ أنه بالنسبة إلى الضرائب ذات النطاق السنوى كالضرائب على الأرباح التجارية والصناعية يصح فرضها فى أى وقت من السنة دون أن يكون فى ذلك معنى الرجعية ، وإنما هو مجرد تطبيق للأثر المباشر لقانون الضريبة[٢] .

ومن ناحية أخرى فإنه لتحديد دين الضريبة يجب الرجوع إلى القانون المعمول به وقت حصول الواقعة المنشئة للضريبة لا وقت صدور قرار ربطها : فمثلا إذا صدر قانون - بعد حصول الواقعة المنشئة

---

(١) أنظر أيضاً القانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٤٤ والنص على الرجعية لا يكون إلا بقانون (م ٦٦ من الدستور المؤقت لسنة ١٩٥٧ و م ١٨٦ من دستور ١٩٥٦ و م ٢٧ من دستور ١٩٢٣) وقد ذهب قسم الرأى لوزارة المالية بأن المرسوم الصادر بتعديل الرسم القيمى ولو أن له قوة القانون إلا أنه لا يدخل فى عداد القوانين المشار إليها فى المادة ٢٧ من دستور ١٩٢٣ (الملغى) وبالتالى لا يجوز له تعديل الرسوم الجمركية بأثر رجعى (فتوى قسم الرأى لوزارة المالية رقم ١٤٥٥ فى ٩ مايو سنة ١٩٥٠ مجموعة مجلس الدولة لفتاوى قسم الرأى س ٤ و ٥ ص ٧٧١ رقم ٣٣٠) .

(٢) نقض مدنى ١٨ يونيه سنة ١٩٥٣ « الطعن رقم ٤٠٤ س ٢١ ق » مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢ ص ٨٠٩ رقم ١٥١ . وديلوجو فى قانون العقوبات الضريبى ، ص ٨٦ . حسين خلاف فى الأحكام العامة فى قانون الضريبة ص ١٣٣ .

للضريبة يقرر رفع سعر الضريبة أو الإعفاء منها ، فإن الضريبة تظل كما هى محكومة بالقانون القديم ، إلا إذا نص القانون الجديد على عكس ذلك صراحة . وعلة ذلك أن دين الضريبة ينشأ بحصول الواقعة المنشئة لها لا من يوم صدور قرار الإدارة الضريبة بربط الضريبة ، فهذا القرار الأخير فى حقيقته ليس إلا كاشفاً لدين الضريبة وليس منشئاً له[1] . وإذن فلا يقال برجعية قانون الضريبة على مدة سابقة على صدوره طالما أن الواقعة المنشئة للضريبة لم تكن قد حصلت وفقاً لقانون سابق[2] .

والخلاصة أن قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات تنطبق على إطلاقها فى قانون العقوبات الضريبى ، ولا يؤثر فيها النص على رجعية قانون الضريبة ، لأن هذه الرجعية يقتصر نطاقها فى هذه الحالة على الجانب الضريبى دون البحث أن يمتد إلى الجانب الضريبى الجنائى .

٢٤ - نطاق القاعدة بالنسبة إلى النصوص الاجرائية .

القاعدة أن النصوص الاجرائية تسرى بأثر مباشر من يوم نفاذها ولو كانت عن جرائم وقعت قبل ذلك[3] . وتبدو أهمية هذا البحث فى

---

(١) أنظر مع ذلك لافرير وفالين المرجع السابق ٣٥٠ وما بعدها ،
Morange : le fait générateur dans le mécanisme juridique de la naissance de la creance d'impôt, Revue de droit public 1943, p. 319. Jéze, Le fait générateur de L'impôt, Revue de législation financiere, 1939, p. 608 .

(٢) وبالتالى فان عدم أداء الممول لهذه الضريبة وقتاً للقانون الجديد يعتبر معاقبا عليه ولا يقبل التحدى باحتساب الضريبة وفقاً للقانون الجديد طالما أن واقعتها المنشئة لم تحدث إلا فى ظل القانون الجديد .

(٣) نقض ٢١ ديسمبر سنة ١٩٥٩ الطعن رقم ١٢٩٦ س ٢٩ ق ، ٩ أبريل سنة ١٩٥٧ مجموعة الأحكام س ٨ ص ٣٩٦ رقم ١٠٧ ، ٦ يونيه سنة ١٩٥٣ س ٤ ص ١٠٥ رقم ٤٤ ، ١٠ مارس سنة ١٩٥٣ . س ٤ ص ٦٠٧ رقم ٢٢٣ ، ٢٤ فبراير سنة ١٩٥٣ س ٤ ص ٥٦١ رقم ٢٠٥ ، ١١ نوفمبر سنة ١٩٥٢ س ٤ ص ١٢٧ رقم ٥١ وص ١٠٥ رقم ٤٤ .

القانون الضريبى على وجه الخصوص بالنسبة إلى الجرائم التى علق فيها القانون رفع الدعوى الجنائية على طلب مصلحة الضرائب أو وزير الاقتصاد والنزول عنها . مثال ذلك القانون رقم ٢٥٣ سنة ١٩٥٣ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩ الذى عدل المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩ المذكور فجعل رفع الدعوى العمومية بالنسبة إلى الجرائم التى تقع بالمخالفة لنصها يكون بناء على طلب مصلحة الضرائب وخولها سلطة النزول عنها .

فى مثل هذه الحالة يتعين الرجوع إلى القواعد العامة فى قانون الاجراءات الجنائية والتى بمقتضاها تسرى النصوص الاجرائية الجديدة بأثر مباشر على الدعاوى التى لم يتم الفصل فيها نهائياً[1] .

وقد ثار البحث بمناسبة صدور القانون رقم ٦٢٣ سنة ١٩٥٥ بأحكام التهريب الجمركى الذى نقل اختصاص الفصل فى مسائل التهريب الجمركى إلى المحكمة الجنائية بدلا من اللجنة الجمركية المنصوص عليها فى اللائحة الجمركية عن أثر القانون الجديد على اختصاص اللجنة الجمركية بعد صدور هذا القانون ، وقد قضت محكمة النقض بأنه ما دام القانون الجديد قد نقل اختصاص الفصل فى مسائل التهريب من اللجنة الجمركية إلى القضاء صاحب الولاية العامة ، فانه لم يعد للجان الجمركية اختصاص قضائى فى مسائل التهريب بمجرد سريان القانون المذكور ، وبذلك تكون المحكمة الجنائية هى المختصة بالفصل فى هذا التهريب[2] .

وهذا الحكم تطبيق للأثر الفورى للقوانين المنظمة للاختصاص والتى تطبق مباشرة على ما لم يرفع من الدعاوى أو ما رفع منها ولم تنته الخصومة فيها بحكم .

---

(١) نقض ٢٨ أبريل سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام س ١٠ ص ٤٧٩ رقم ١٠٩ وفى هذا المعنى بالنسبة إلى لجان الرأى التى ألغيت بالقانون رقم ٦٨ لسنة ١٩٥٣ نقض ٢٥ يناير سنة ١٩٥٥ مجموعة الأحكام س ٦ ص ٤٧٠ رقم ١٥٦ .

(٢) انظر روجر ، المرجع السابق فى تطبيق هذه القاعدة على الجرائم الضريبية ص ٢٣ .

إلا أننا لا نقر ما انتهت إليه محكمة النقض من تطبيق هذا المبدأ على الجرائم الجمركية . فقد سبق أن بينا وفقاً لما استقر عليه قضاء الدائرة المدنية لمحكمة النقض أن الجرائم الجمركية وفقاً للائحة القديمة لا تعد من قبيل الأفعال الجنائية وأن ما يقصده المشرع من الأحكام المتعلقة بأفعال التهريب الجمركى هو مجرد الحصول على الضرائب المقررة وتعويض الخزانة تعويضاً مجزياً .

لما كان ذلك ـ وكان أساس انتقال الاختصاص بنظر أفعال التهريب الجمركى إلى المحاكم الجنائية هو إضفاء صفة التجريم على هذه الأفعال ، وهو ما أفصحت عنه المذكرة الإيضاحية القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥[1] ، فإنه لا يستقيم مطلقاً أن تختص المحكمة الجنائية بنظر مسائل التهريب الجمركى التى وقعت فى ظل اللائحة القديمة والمعتبرة أفعالا مدنية بحتة كما قدمنا ـ وذلك للسببين الآتيين .

(أولا) ان التعديل الذى أتى به القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ ليس مجرد تعديل إجرائى فى بيان المحكمة المختصة بمسائل التهريب الجمركى ، وإنما هو فى الأصل تعديل موضوعى رفع التهريب من مرتبة الأفعال المدنية إلى مصاف الجرائم والقول باختصاص المحكمة الجنائية بنظر هذه الأفعال هو النتيجة المنطقية الحتمية لاعتبارها من الجرائم .

(ثانياً) تتحدد ولاية المحكمة الجنائية بنظر الدعاوى الجنائية والدعاوى المدنية التبعية ، فلا يجوز مطلقاً رفع دعوى مدنية أصلية إلى المحكمة الجنائية فإن رفعت إليها تعين الحكم بعدم الاختصاص[2] .

---

(١) قالت « وقد رؤى نقل اختصاص الفصل فى مسائل التهريب من اللجان الجمركية المشكلة من بعض الإداريين بمصلحة الجمارك إلى القضاء صاحب الولاية العامة وبذلك أصبحت جرائم التهريب من الجرائم العامة التى تختص بالفصل فيها المحاكم الجنائية ومن ثم لم يعد للجان الجمركية اختصاص قضائى مسائل التهريب » .

(٢) نقض ٢٥ مايو سنة ١٩٥٤ مجموعة الأحكام س ٥ ص ٧٠٣ رقم ٢٣٥ و ٢٦ أكتوبر سنة ١٩٥٩ رقم ١٠٩٢ سنة ٢٩ ق .

ولما كان مقتضى القول بأن مسائل التهريب الجمركى فى ظل اللائحة القديمة هى أفعال مدنية بحتة أن الدعوى بالمطالبة بالضرائب المستحقة والتعويض المترتب على التهريب ليست إلا دعوى مدنية بحتة لا تختص المحكمة الجنائية بنظرها . لما كان ما تقدم ـ فإن العمل بالقانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ لا يؤدى إلى سريانه على أفعال التهريب الجمركى السابقة عليه من حيث الاختصاص بالفصل فيها وذلك لاختلاف طبيعة الأفعال المنظمة فى ظل اللائحة الجمركية عن الأفعال التى نظمها قانون التهريب الجمركى الجديد .

يحق بعد ذلك التساؤل عن مصير أفعال التهريب الجمركى فى ظل اللائحة القديمة وقد انتفى القول باختصاص المحكمة الجنائية بنظرها .

والرد على ذلك هو وجوب العودة إلى الأصل العام فى الاختصاص ـ ذلك أن القول بأن أفعال التهريب الجمركى هى أفعال مدنية تسرى عليها أحكام القانون المدنى يؤدى تبعاً لذلك إلى القول باختصاص المحكمة المدنية بنظر المنازعات المتعلقة بالتهريب ، وأنه لولا وجود اللجنة الجمركية لتعين إحالة قضايا التهريب إلى المحكمة المدنية المختصة . متى كان الأمر كذلك فإن إلغاء اللجان الجمركية بموجب القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ لا يترتب عليه من أثر بالنسبة إلى مسائل التهريب السا قة عليه سوى الرجوع إلى الأصل العام فى الاختصاص والقول تبعاً لذلك باختصاص القضاء المدنى بنظرها .

٢٥ ـ نطاق القاعدة بالنسبة إلى النصوص الموضوعية .

ويقصد بالنصوص الموضوعية تلك القواعد التى تحدد الجرائم والعقوبات وما يتعلق بها من حيث الإباحة والمسئولية والعقاب .

والقاعدة هى عدم رجعية القوانين الجنائية ، ومنها قانون العقوبات الضريبى ، إلا أن البحث قد ثار فى هذا الصدد عن مدى تطبيق ما نصت عليه المادة الخامسة من قانون العقوبات من أنه إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائياً قانون أصلح للمتهم فهو الذى يتبع دون غيره[1] .

ولا خلاف فى تطبيق هذه المادة على العقوبات الجنائية البحتة وهى السجن والحبس والغرامة الجنائية ، إلا أن البحث قد ثار بشأن الغرامات الضريبية « Les amendes fiscales » . فذهب الفقه والقضاء فى فرنسا إلى عدم تطبيق القانون الأصلح على هذه الغرامات[2] وذلك

---

(١) نصت المادة ٢ من مشروع قانون العقوبات الموحد على أنه « يطبق القانون النافذ وقت ارتكاب الجريمة . ويرجع فى تحديد زمن الجريمة إلى وقت وقوع الفعل بصرف النظر عن وقت تحقيق نتيجته . على أنه إذا صدر قانون أو عدة قوانين لاحقة للجريمة وقبل الفصل فيها بحكم بات يتبع أصلحها للمتهم ، وكذلك يتبع الأصلح له من نصوصها إذا كانت التجزئية ممكنة . واذا صدر بعد الحكم البات قانون يجعل الفعل الذى حكم على المتهم من أجله غير مخل لجزاء يوقف تنفيذ الحكم وتنتهى آثاره الجزائية . أما إذا جاء القانون الجدد مخففا للجزاء جاز للمحكمة التى أصدرت الحكم البات أن تنظر فى تطبيق أحكام القانون الجديد بناء على طلب المحكوم عليه أو النيابة العامة . » ونصت المادة ٣ من المشروع على أنه « إذا صدر قانون بتجريم فعل أو إمتناع بتشديد الجزاء عليه وكان ذلك فى فترة محدودة فان إنتهاء هذه الفترة لا يحول دون تطبيقه على ما وقع فى خلالها » .

(٢) نقض جنائى فرنسى ١٥ ديسمبر سنة ١٩٥٣ دالوز (Mise a jour 1958) ص ١٥ رقم ٣٩ ، ٧ نوفمبر سنة ١٩٤٦ دالوز الدورى ١٩٤٧ ـ ٢٩ ، ١٦ مارس سنة ١٩٤٤ دالوز المجائى ١٩٤٤ ـ ٦١ ، دائرة العرائض ١١ مارس سنة ١٩٤٠ دالوز الدورى ١٩٤٠ ـ ١ ـ ٥٢ وتقرير روبرت دريفوس ، نقض جنائى ٢٧ أكتوبر سنة ١٩٣٨ الجازيت دى باليه ١٩٣٨ ـ ١ ـ ٨ ـ ٧٩٧ ، ٢٧ يناير سنة ١٩٣٨ الجازيت دى باليه ١٩٣٨ ـ ١ ـ ٤٥١ ، ٢٠ أكتوبر سنة ١٩٣٧ الجازيت دى باليه ١٩٣٨ ـ ١ ـ ٨٢٦ ، أول يوليو سنة ١٩٣٧ الجازيت دى باليه ١٩٣٧ ـ ٢ ـ ٣٩٦ ، ٢٦ يونيو سنة ١٩٣٧ الجازيت دى باليه ١٩٣٧ ـ ٢ ـ ٣٩٥ ١١ يونيو سنة ١٩٣٧ الجازيت دى باليه ١٩٣٧ ـ ٢ ـ ٣٩٥ ، ٢٨ فبراير سنة ١٩٣٠ سيرى ١٩٣١ ـ ١ ـ ٦٩٣ ، ١٥ فبراير سنة ١٩٢٩ سيرى ١٩٣١ ـ ١ ـ ٧٦ ، ١٦ يوليو سنة ١٩٢٧ دالوز ١٩٢٨ ـ ١ ـ ١٧٧ ، ١٠ ديسمبر سنة ١٩٢٠ سيرى ١٩٢٢ ـ ١ ـ ٤٦ : باريس ٣٠ مايو سنة ١٩٢١ سيرى ١٩٢١ ـ ٢ ـ ٨٩ ، نقض ١٧ فبراير سنة ١٨٩٨ سيرى ٩٩ ـ ١ ـ ١٠٤ ، باريس ٢٥ مارس سنة ١٨٨٩ سيرى ٨٩ ـ ٢ ـ ١٤٣ ، تولوز ٢٠ فبراير سنة ١٨٨٩ سيرى ٨٩ =

باعتبار أنها تعد بمثابة تعويض مدنى للخزانة أكثر منها عقوبة جنائية وقيل فوق ذلك بأن المركز القانونى الضريبى يختلف عن المركز القانونى الجنائى ، من حيث أن الغرامة الضريبية يتولد الحق فى تحصلها منذ وقوع الجريمة دون تدخل من القاضى ، بل إن دوره يقتصر على مجرد كشف هذا المركز القانونى دون إنشائه ، بخلاف الغرامات الجنائية فإنه يتعين تدخل القاضى لخلق مركزها القانونى لأنه لا عقوبة بغير حكم[1] ، وأن الخزانة بالنسبة إلى هذه الغرامات أشبه بالمجنى عليه فى الجريمة الذى أصيب بالضرر وأصبح له حق مكتسب فى الحصول على التعويض طبقا للقانون السارى وقت وقوع الجريمة[2] .

ونحن نؤيد هذا الرأى استنادا إلى الطبيعة الخاصة للغرامة الضريبية ، فهذه الغرامة - كما سنتبين فيما بعد - ليست عقوبة بحته ، وإنما تحمل فى طياتها فضلا عن فكرة الجزاء عنصر التعويض . ومتى نشأ للخزانة حق فى التعويض وجب إستبعاد تطبيق قواعد التجريم والعقاب التى روعى فيها مصلحة المتهم - ومنها رجعية القانون الأصلح . وعلة ذلك كما سنبين - أن مراعاة جانب المتهم فى تطبيق بعض نصوص قانون العقوبات وفضلا عن أنها جاءت على سبيل الاستثناء من القواعد العامة ، فإن مجالها ينحصر فيما ينشأ للمجتمع قبله من سلطة فى العقاب دون أن يتعدى إلى إعفائه من الالتزامات المالية التى تنشأ قبله . وفى هذا المعنى نصت المادة ٢٤ من مشروع قانون العقوبات الموحد (لا يمس العمل بأحكام هذا القانون ما قد يكون للخصوم أو للغير من حقوق مدنية) .

= ١٦٠ ، نقض ٩ نوفمبر سنة ١٨٨٨ سيرى ٨٩ - ١ - ٣٥١ ، ١١ ديسمبر سنة ١٨٦٣ سيرى ٦٤ - ١ - ٣٠١ . وقارن مع ذلك محكمة باريس ٢٤ يونيو سنة ١٩٥١ ومحكمة Poitier دالوز (Mise a jour 1958) ص ١٥ رقم ٣٩ ومحكمة Bernay ٣١ مايو سنة ١٨٨٨ سيرى ٨٨ - ٢ - ١٤٢ . انظر بوزا طبعة ١٩٥١ ص ٣٦٩ رقم ٥٣١ ، دوندييه دى فابر المرجع السابق ص ٣٧٧ ، مانيول فى مجلة العلم الجنائى وقانون العقوبات المقارن سنة ١٩٣٩ ص ٧٦ .

(١) Roubier (P.), Les conflits des dans le temps, t. 2, 1933 P. 498, 499.

(٢) روجرز ، المرجع السابق ص ٢٢ .

ولا يفوتنا فى هذا الصدد أن ننبه إلى دقة بحث القانون الضريبى الأصلح للمتهم فى صدد العقوبات الجنائية البحتة وهى السجن والحبس والغرامة ، فمن المقرر عدم سريان القانون الصادر بفرض الضريبة على الماضى[1] ، إلا اذا وجد نص صريح يقرر خلاف ذلك[2] ، وهى قاعدة مطلقة لا يحد منها أن يكون القانون الضريبى الجديد قد خفض من سعر الضريبة أو قرر إلغاؤها أو أتى بوجه للاعفاء منها ، لأن ذلك يمس بحقوق مكتسبة نشأت للخزانة بمقتضى القانون القديم ، مما يترتب معه على تطبيق القانون الجديد بأثر رجعى إلحاق الضرر بالخزانة[3] كما أن فرض الضريبة أو الإعفاء منها لا يكون إلا

---

(١) أنظر محكمة القاهرة الإبتدائية ١٥ ديسمبر سنة ١٩٥٢ المحاماه ٣٧ ص ٩٣٣ رقم ٣٦١ ونقض مدنى ١٢ يونيه سنة ١٩٥٨ مجموعة الأحكام س ٩ ص ٥٥٠ رقم ٦٨ .

(٢) لأن ذلك يؤثر فى إستقرار المعاملات والطمأنينة مما قد يؤدى به إلى إضعاف روح الادخار والإستثمار وعدم الإطمئنان إلى وضع المنشآت سياستها المالية التى تسير عليها فى المستقبل . هذا فضلا عن أن سريان قانون الضريبة على الماضى يتعذر معه تحقيق العدالة الضريبية . (أنظر حسين خلاف ، المرجع السابق ص ١٢٧ و ١٢٨ و ١٣٠) .

(٣) مجلس الدولة الفرنسى فى ٤ يونيه سنة ١٩٥٨ بمجلة علم المالية سنة ١٩٥٩ ص ٢٩٣ رقم ٢ ، وأنظر أحكام مجلس الدولة الفرنسى المشار إليها فى هذه المجلة عن سنة ١٩٥٨ ص ٣٧٥ رقم ٢٢ ، وعن سنة ١٩٥٧ ص ٣٢٣ رقم ١٦ وعن سنة ١٩٥٦ ص ٢٨٢ التم ٤ . وأنظر نقض مدنى ٢٤ ديسمبر سنة ١٩٥٣ (الطعن رقم ٤١٠ سنة ٢١ ق) و ٣ ديسمبر سنة ١٩٥٣ (الطعن رقم ٤٣٢ سنة ٢١ ق) ونقض ٢١ نوفمبر سنة ١٩٥٣ الطعن رقم ٤٣٣ سنة ق) ونقض ١٨ يونيه سنة ١٩٥٣ (الطعن رقم ٤٠٤ لسنة ٢١ ق) ونقض ١٤ مايو سنة ١٩٥٣ (الطعن رقم ٣٥٣ سنة ٢٠ ق) مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢ ص ٨٠٩ و ٨١٠ القواعد ١٤٩ إلى ١٥٣ .

ويلاحظ أنه طبقا للمادتين ٣٤ و ٣٥ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ بنظام المجالس البلدية يجوز للمجلس البلدى أن يفرض فى دائرة اختصاصه أنواعا معينة من الرسوم ، وطبقا للمادة ٣٦ ، لا يكون . . . .

والقروية (تقابل المادة ٢٥ من القانون رقم ١٤٥ لسنة ١٩٤٤ الخاص بالمجالس البلدية والقروية) . وتصديق الوزير المشار إليه ينصب على القرار الصادر بفرض الرسوم برمته بما فى ذلك التاريخ الذى يحدده المجلس لسريان القرار ، ولا يعتبر هذا أثرا رجعيا بل هو تصديق لاحق على قرار سابق ، ومن المقرر أن القانون لم يخول للمجالس البلدية النص على فرض الرسوم بأثر رجعى ، فان فعلت ذلك كان قراراً مخالفا للقانون . فان سكت المجلس البلدى عن ذكر تاريخ فرض الرسم احتسب ذلك منذ تاريخ نشر القرار الوزارى بالتصديق على قراره أو من التاريخ =

بقانون أو فى حدود القانون حسب الأحوال ، ورجعية قانون الضريبة إما تنطوى على فرض أو إعفاء من الضريبة كلها أو جزء منها .

وبناء على ما تقدم ، فإنه إذا صدر قانون يقرر إلغاء ضريبة ، فإنه لا يعتبر قانوناً أصلح للمتهم بعدم أداء الضريبة فى الميعاد ـ ما دام أن هذا القانون الجديد ـ كما قدمنا ـ لا يتعدى أثره الوقائع اللاحقة عليه دون ما سبقه من وقائع . هذا إلا إذا نص القانون الضريبى على سريانه بأثر رجعى فإنه فى هذه الحالة يعد قانوناً أصلح للمتهم بالنسبة إلى الضرائب التى ألغيت أو أعفى فيها بمقتضى هذا القانون ، كما يعتبر كذلك أصلح للمتهم بعدم الوفاء بالالتزامات الأخرى التى قصد بها القانون التحقق من توافر واقعتها المنشئة أو ربطها أو تحصيلها ، بحيث يعتبر المخاطبون بالنصوص التى قررت هذه الالتزامات غير مخاطبين بها وفقاً للقانون الجديد .

والقانون الذى يخفض سعر الضريبة أو يعدل فى أساس فرضها أو تاريخ استحقاقها بأثر رجعى ، يعتبر قانونا أصلح للمتهم بالجريمة الضريبية إذا كانت مخالفته قد تمت فى حدود التعديل الجديد فى سعر الضريبة أو أساس فرضها أو تاريخ استحقاقها ، ولا يعتبر كذلك بالنسبة إلى المتهمين بعدم القيام بالالتزامات الأخرى التى فرضها القانون للتحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة أو ربطها أو تحصيلها ـ لأن هذا التعديل السالف بيانه لا يؤثر فى قيام هذه الالتزامات .

ويلاحظ أن ما قلناه بشأن عدم رجعية قانون الضريبة إلا بنص خاص ـ لو كان فى صالح الممول ـ إنما ينصرف إلى النصوص الخاصة بفرض الضريبة والتى من شأنها أن تمس بالحقوق المكتسبة للدولة فى

= الذى يجدده هذا القرار . (أنظر محكمة القضاء الإدارى فى ١٤ فبراير سنة ١٩٥٤ مجموعة مجلس الدولة لأحكام القضاء الإدارى س ٨ ص ٦٥٤ رقم ٣٣٢ ، و ٣ فبراير سنة ١٩٥٤ ص ١٥٦٤ رقم ٧٨٤ ، و ١١ مارس سنة ١٩٥٣ س ٦ ص ٦٤٨ رقم ٢١٩ ، و ١٢ فبراير سنة ١٩٥٢ س ٦ ص ٢٤٤ رقم ١٥٨ ، و ١٧ يناير سنة ١٩٥٠ س ٤ ص ١٥٨ رقم ٥٦ .

(١) حسين خلاف ، المرجع السابق ص ١٢٨ و ١٣٠ .

اقتضاء الضريبة فى ميعاد معين [1] .

أما النصوص الأخرى التى قصد بها المشرع معاونة الإدارة فى الرقابة والتحصيل بفرض التزامات إجرائية على الممول أو غيره كالتى تفرض الإلتزامات بتقديم الإقرار أو بتقديم الدفاتر ألى موظفى مصلحة الضرائب ، فإن الإعفاء منها أو تقييدها لصالح المتهم - كإطالة ميعاد تقديم الاقرار يتعين سريانه بأثر رجعى لعدم تعلق ذلك بحق الدولة فى اقتضاء دينها الضريبى .

وغنى عن البيان أن القول بعدم رجعية قانون الضريبة لا يخل بما يطرأ عليه من تعديل يتناول قواعد التجريم والعقاب والمسئولية ، كأن يقرر عدم تجريم الاخلال بأحد الالتزامات الضريبية - كالالتزام بالاقرار أو بحجز الضريبة عند المتبع ، أو بتقرير وجه للإباحة أو للإعفاء من العقاب أو امتناع المسئولية ، أو بتخفيف العقاب - ففى مثل هذه الأحوال ينطبق القانون الجديد بأثر رجعى [2]

والخلاصة أنه لا أثر للقانون الجديد الأصلح للمتهم بشأن الغرامات الضريبية . أما عن العقوبات الجنائية الأخرى فإن صدور قانون جديد بتنظيم أداء دين الضريبة لصالح الممول لا يكون له أثر رجعى ، إلا بنص صريح . أما القانون الذى يعدل فى الالتزامات الاجرائية أو يمس بالتعديل قواعد التجريم والعقاب والمسئولية - دون اخلال بعدم رجعية قانون الضريبة - فينطبق بأثر رجعى متى كان فى صالح المتهم [3].

---

(١) أنظر ما تقدم ص ١٤ و ١٥ .

(٢) فرجعية الضريبة يترتب عليها الإخلال بمبدأ قانونية الضريبة .

(٣) القوانين المعدلة للتقادم للقوانين الموضوعية لتعلقها بتنظيم سلطة الدولة فى العقاب - محمود مصطفى - الإجراءات طبعة ١٩٦٠ ص ٢٧ ؛ ديلوجو فى قانون العقوبات وتطبيقه ص ١٧٥ وما بعدها ولذلك فهى تسرى بأثر رجعى .

ويلاحظ من جهة أخرى أن قواعد تقادم الضريبة قد تؤثر بطريق غير مباشر فى قواعد التقادم التى يترتب عليها انقضاء الدعوى الجنائية ذاتها ، وذلك إذا كان مبدأ تقادم الدعووى الجنائية يوافق تاريخ انقضاء دين الضريبة . مثال ذلك جريمة عدم تقديم الاقرار عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، فهى تعتبر جريمة مستمرة وتنتهى حالة الاستمرار هذه متى انقضى دين الضريبة بالتقادم ، فإذا صدر قانون جديد يطيل مدة تقادم الضريبة أو يقصر فيها فإنه سيؤثر بلا شك فى احتساب مدة تقادم الدعوى الجنائية مثال ذلك القانونان رقم ٦٣ لسنة ١٩٤٤ و ٢٩ سنة ١٩٤٧ بتعديل المادة ٩٧ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ اللذان أطالا مدة تقادم الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى الأرباح الاستثنائية واجبة الأداء .

فإذا لم يكن دين الضريبة قد انقضى وفقاً للقانون القديم ، فإن القانون الجديد يسرى عليه فيطيل مدة تقادمه أو يقصرها حسب الأحوال . وتبعاً لذلك يتأثر التقادم الجنائى الذى يؤدى إلى انقضاء الدعوى الجنائية فى الجرائم المستمرة التى تنتهى فيها حالة الاستمرار بانقضاء دين الضريبة .

(ثانيا) نطاق القانون من حيث المكان :

من القواعد المسلم بها فى القوانين الجنائية الحديثة قاعدة (إقليمية قانون العقوبات) ، بمعنى أن هذا القانون ينطبق على كل ما يقع فى إقليم الدولة من جرائم أيا كانت جنسية مرتكبها ، دون أن يمتد إلى ما يقع فى الخارج من جرائم ، وذلك تطبيقاً لمبدأ سيادة الدولة على إقليمها . على أنه قد ترد على هذه القاعدة الاستثناءات[1] التى من

---

(١) نصت المواد من ١ إلى ٣ من قانون العقوبات على هذه القاعدة واستثناءاتها . وقد قرر مشروع قانون العقوبات الموحد هذه القاعدة فنص فى المادة ٧ منه (تطبيق أحكام هذا القانون على جميع الجرائم التى تقع فى الجمهورية . وتعتبر الجريمة مقترنة فى الجمهورية إذا وقع فيها عمل من الأعمال المكونة لها ، أو إذا تحققت فيها نتيجتها أو كان يراد أن تتحقق فيها . وفى جميع الأحوال يسرى القانون على كل من ساهم فى الجريمة ولو وقعت مساهمته فى الخارج سواء أكان فاعلا أم شريكا) .

شأنها أن تسمح بسريان قانون العقوبات على أفعال ارتكبت فى الخارج ، إما بسبب طبيعة هذه الأفعال وخطورتها على الأمن العام فى الدولة على الرغم من وقوعها فى الخارج ، وهو ما سماه مشروع قانون العقوبات الموحد بالاختصاص العينى ،[1] أو بسبب شخص المتهم أو صفته وهو ماسمى وفقاً للمشروع المذكور بالاختصاص الشخصى ،[2] أو بسبب خطورة هذه الجرائم على المجتمع الدولى ذاته ، وهو ماسمى وفقاً لهذا المشروع بالاختصاص الشامل .[3]

ولما كانت قاعدة اقليمية قانون العقوبات من القواعد الأساسية المتعلقة بسيادة الدولة كما قدمنا ، فإنها تنطبق على قانون العقوبات الضريبى .

ولا نجد محلا فى هذا الصدد لعرض فكرة الإقليمية وما يرد عليها من استثناءات وإنما سنقتصر على ايضاح بعض الأمثلة من الجرائم الضريبية وبيان مدى انطباق هذه القاعدة واستثناءاتها فى قانون العقوبات الضريبى .

---

(١) نصت المادة ١٠ من مشروع قانون العقوبات الموحد على أنه (يسرى أحكام هذا القانون على كل مواطن أو أجنبى ارتكب خارج الجمهورية عملا يجعله فاعلا أو شريكا فى جناية مساة بأمن الدولة أو مخلة بالثقة العامة) وقد رأت اللجنة التى قامت بوضع هذا المشروع الأخذ بهذا الحكم العام بدلا من تعداد الجرائم كما هو متبع فى البند الثانى من المادة ٢ من قانون العقوبات المصرى .

(٢) نصت المادة ١١ من المشروع سالف الذكر على أنه (يسرى هذا القانون على الجنايات والجنح التى تقع فى الخارج من موظفى الجمهورية أو المكلفين بخدمة عامة أثناء تأدية أعمالهم أو بسببها) والمقصود بهذه المادة ـ كما ورد فى تعليقات اللجنة التى قامت بوضع هذا المشروع ـ معاقبة الموظف محافظة على سمعة الدولة وعلى كرامة الوظيفة التى يمثلها سواء أكان مواطناً أم أجنبيا وسواء أكانت جريمة معاقبا عليها فى الخارج أم لم تكن .

(٣) نصت المادة المذكورة على أنه : فى غير الأجوال المنصوص عليها فى المواد السابقة فتسرى أحكام هذا القانون على كل من وجد فى الجمهورية بعد أن ارتكب فى الخارج بوصفه فاعلا أو شريكا جريمة من الجرائم التالية : القرصنة ونقل الأمراض الوبائية وتزييف المسكوكات وتزوير أوراق النقد وأوراق المصارف المالية التى أذن باصدارها قانونا والأوراق المالية الأجنبية وتخريب وتعطيل وسائل المخابرات والمواصلات وهجر العائلة والاتجار بالرقيق والاتجار بالمخدرات وترويج المطبوعات والصور المخلة بالأخلاق .

ويلاحظ بادىء ذى بدء أنه لا محل لتطبيق المادة ١١ من مشروع قانون العقوبات الموحد التى تتكلم عن الجرائم التى تمس المجتمع الدولى على قانون العقوبات الضريبى لأن الجرائم الضريبية ليست من قبيل هذه الجرائم سالفة الذكر . كما أنه لا محل لتطبيق المادة الثانية (ثانياً) من قانون العقوبات (المقابلة للمادة ١٠ من المشروع) لأنها تقتصر على جنايات معينة ليست من بينها إحدى الجرائم الضريبية .

على أنه لا يفوتنا أن نؤكد أن قانون العقوبات الضريبى يخضع للقواعد العامة التى بمقتضاها لا يسرى التشريع الجنائى على جرائم وقعت فى إقليم الدولة ممن يتمتعون بالاعفاء من تطبيقه .[١]

وتتكلم الآن عن مدى تطبيق المادة الثانية (أولا) والثالثة فى قانون العقوبات الضريبى .

(١) وقوع الجريمة فى الاقليم المصرى بفعل ارتكب فى الخارج[٢] :

يسرى قانون العقوبات على كل من ارتكب فى خارج الإقليم المصرى فعلا يجعله فاعلا أو شريكا فى جريمة وقت كلها أو بعضها فى هذا الإقليم . وهذه قاعدة عامة تسرى على قانون العقوبات الضريبى لأن الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية لا تتنافى مع تطبيق هذه القاعدة . ومثال الحالة التى يرتكب فيها الشخص فعلا فى الخارج يجعله

---

(١) يلاحظ أن فرض الضرائب على ممثل الدول الأجنبية لا يعنى خضوعهم لقانون العقوبات الضريبى . وقد جرت المجاملات الدولية على إعفاء ممثلى الدول الأجنبية من ضرائب معينة بشرط المعاملة بالمثل ، وقد يرد هذا الإعفاء فى المعاهدات أو القوانين الداخلية . (راجع حسين خلاف فى الأحكام فى قانون الضريبة ص ١٠٣) .

(٢) المادة الثانية (أولا) من قانون العقوبات المقابلة للفقرة الأخيرة من المادة ٧ من مشروع القانون الموحد .

فاعلا أصليا لجريمة وقعت كلها أو بعضها فى الإقليم المصرى ،[1] أن يرسل مقيم فى بلد أجنبى إقراراً غير صحيح عن إيراده[2] أو يمتنع عن دفع الضريبة فى الميعاد .[3] ومثال الحالة التى يرتكب فيها الشخص فعلا فى الخارج يجعله شريكا فى جريمة وقعت كله أو بعضها فى الإقليم المصرى من يرسل وهو فى الخارج إلى شخص مقيم فى هذا الإقليم بضائع أو مواد من أى نوع لإخراجها بطرق غير مشروعة دون أداء الضرائب الجمركية (المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٣ لسنة ١٩٦٦ بإصدار قانون الجمارك) والمصرف الأجنبى الذى يأمر فرعه فى الإقليم المصرى بفتح خزائن مؤجرة لشخص توفى دون تبليغ مصلحة الضرائب أو فى غيبة مندوبها (المادة ٢٢ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة أيلولة على التركات) والشركة المساهمة فى الخارج التى ترسل إلى فرعها فى الإقليم المصرى لاتلاف بعض المستندات المثبتة للايرادات والمصروفات قبل انقضاء مدة تقادم الحق فى الضريبة . (المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

---

(١) يأخذ قانون الضريبة بمبدأى التبعية السياسية والتبعية الإقتصادية . والمقصود بالمبدأ الأول أن تفرض الدولة الضريبة على مواطنيها التابعين لها سياسيا ، ولو كانوا مقيمين فى الخارج أو كانت دخولهم وثرواتهم مستمدة من دولة أخرى أو موجودة بها وقد أخذ به القانون المصرى فى أحوال معينة كما فى الضريبة على الإيراد العام إذ يخضع لها المواطنون أينما كان محل توطنهم أو مصدر دخلهم ، ورسم الايلولة على التركات . والمقصود بالمبدأ الثانى أن تفرض الضريبة على الأشخاص التابعين للدولة من الناحية الإقتصادية باعتبارها مصدر دخلهم أو موقع ثروتهم أو مكان توطنهم ، وقد أخذ به القانون المصرى كما فى ضرائب العقارات المبنية وغير المبنية إذ قصر الضريبة على دخول العقارات الواقعة فى الإقليم المصرى .

(راجع حسين خلاف فى الأحكام العامة فى قانون الضريبة ص ١١٢ و١١٣) .

(٢) يلاحظ أن جريمة تقديم إقرار غير صحيح ليس من جرائم التزوير التى تقع بمجرد تغيير الحقيقة فى المحرر ولو لم يستعمل ، وانما لا تقع هذه الجريمة إلا بتقديم الإقرار . وعلى ذلك فإنه وإن كانت واقعة تغيير الحقيقة قد تمت فى الخارج ، إلا أن تقديم الاقرار قد تم فى الاقليم المصرى بارساله إلى مصلحة الضرائب .

(٣) لما كان واجب أداء الضريبة يقتضى من الممول المقيم فى الخارج أن يؤدى الضريبة إلى مصلحة الضرائب ـ فإن الجريمة تعتبر قد وقعت فى المكان الذى كان يتعين على الممول أن يوافى فيه بالتزامه الضريبى ـ وهو الإقليم المصرى ـ وهو ما ينطبق على جميع الجرائم الضريبية السلبية كجريمة عدم =

وقد استحدث مشروع قانون العقوبات الموحد نصا يقضى بأن الجريمة تعتبر مقترفة فى الجمهورية إذا كان يراد تحقيق النتيجة فيها . ويتحقق ذلك فى الحالة التى يشرع فيها الجانى فى الخارج فى ارتكاب جريمة تقع فى الجمهوريـة إلا أن فعله يوقف تنفيـذه أو يخيب أثره فى الخارج لسبب لا دخل لإرادته فيه ، فهنا أراد الجانى تحقيق النتيجة فى بلاد الجمهورية فتعتبر جريمته كأنها قد قترفت فيها .[١] مثـال ذلك من يشرع فى تهريب بعض البضائع المحظورة داخل الجمهورية فيضبط فى الخارج قبل الوصول إلى حدودها .[٢]

(٢) ارتكاب مواطن جناية أو جنحة فى الخارج

يثور البحث حول مدى تطبيق المادة الثالثة من قانون العقوبات على الجرائم الضريبة ، وهى التى تعاقب كل (مصرى) أرتكب جريمة وهو خارج (القطر) تعتبر جناية أو جنحة فى القانون المصرى إذا عاد إلى البلاد وكان الفعل معاقباً عليه بمقتضى قانون البلد الذى ارتكب فيه . فإذا ارتكب مواطن جريمة ضريبية فى الخارج ، ثم عاد إلى الإقليم المصرى فهل يمكن محاكمته طبقاً للمادة الثالثة المذكورة ؟ هذا مالا نراه لأنه يشترط لتطبيق هذه المادة أن يكون الفعـل معاقبـاً عليه بمقتضى القانون المصرى . ولما كان القانـون الضريبى المصـرى لا يحمى غير

= تقديم الإقرار وغيرها . وهذا باستثناء الأحوال التى ينص فيها القانون على أن يقوم القناصل . بأعمال مأمور الضرائب ، فإن الجريمة تعتبر قد ارتكبت فى الخارج مثال ذلك المادة ٤٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بشأن رسم الأيلولة على التركات فقد نصت على أن يقوم القناصل ونوابهم والموظفون القائمون بأعمالهم كل فى دائرة عمله مقام مأمور الضرائب فى تنفيذ جميع ما يحتمه القانون والقرارات الوزارية والتعليمات والإدارية الخاصة بتنفيذه .

(١) ورد بتعليق اللجنة التى قامت بوضع المشروع مثالين للنتيجة التى يـراد أن تتحقق فى أراضى الجمهورية دون أن تتحقق بالفعل وهما إرسال قنبلة زمنية ألى شخص فى الجمهورية بقصد قتله ثم ضبطها قبل أن تصل إلى أراضى الجمهورية ، وارسال مخدارات لتهريبها داخل الجمهورية ثم ضبطها فى الخارج .

(٢) راجع نقض جنائى فرنسى فى ٨ يوليه سنة ١٩٤٨ فى موسوعة دالوز جزء ١ سنة ١٩٥٣ تحت كلمة « Douanes » .

المصلحة الضريبية للخزانة المصرية ،[1] ومن ثم فهو لا يسرى على الضرائب الأجنبية ولا يعبأ بمخالفة قانونها ولو صدرت من المواطنين .[2] من أجل ذلك فلا يمكن أن نتصور قانونا أن يرتكب مواطن فى الخارج جريمة ضريبية معاقباً عليها فى كلا القانونين المصرى والأجنبى ،[3] مما يستحيل معه قانونا تطبيق المادة الثالثة من قانون العقوبات على الجرائم الضريبية .

وهذا بخلاف قانون العقوبات العام الذى يحمى جميع مصالح الأشخاص الموجودين فى إقليم الدولة ، فلا يميز بين الجريمة التى تقع على أحد المواطنين أو الأجانب مما مقتضاه إمكان ان يرتكب المواطنون فى الخارج فعلا يعاقب عليه فى كلا الإقليمين المصرى والأجنبى .

وهنا يبدو جليا أحد مظاهر الاستقلال القاعدى لقانون العقوبات الضريب نتيجة استئثارة بحماية المصلحة الضريبية للدولة ، دون المصالح الضريبية للدول الأخرى ، خلافا لقانون العقوبات العام الذى يعاقب على جميع الجرائم التى تقع فى أقليم الدولة دون عبرة بشخصية المجنى عليه .

والخلاصة أن قانون العقوبات الضريبى لا يمتد نطاقه إلى الجرائم التى ترتكب فى الخارج إلا إذا كانت قد وقعت كلها أو بعضها فى الإقليم المصرى ـ دون الحالتين المنصوص عليهما فى المادتين الثانية (ثانيا) الثالثة عقوبات .

---

(١) القاعدة هى إقليمية قانون الضريبة بمعنى أنه يطبق فى اقليم الدولة دون أن يتعدى إلى أقليم الدول الأخرى . (أنظر فى مبدأ اقليمية الضريبة حين خلاف المرجع السابق ص ١٠ ، وما بعدها) .

(٢) فلا يعاقب وفقا للقانون المصرى المواطن المقيم فى الخارج الذى لا يؤدى الضريبة المفروضة عليه طبقا لقانون أجنبى أولا يوفى بالالتزامات الضريبية الأخرى المفروضة عليه طبقا لهذا القانون .

(٣) فالممول الذى يخالف القانون الأجنبى ، لا يعتبر بالنسبة إلى الالتزام الذى خالفه مخاطبا من القانون المصرى بمراعاته ، مما لاحل معه لأن تسند إليه مخالفة هذا القانون . وسنبين فيما بعد كيف أن هذا القانون يخاطب قلة معينة من الأشخاص تلك التى تتحمل بدين الضريبة أو غيره من الالتزامات الضريبية الأخرى بخلاف قانون العقوبات المعلم الذى لا يقتصر خطابه إلى فئة معينة من الأشخاص دون أخرى .

٢٧ ـ القيود على رفع الدعوى الجنائية :

أوردت المادة ٤ من قانون العقوبات [١] قيدين على رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المرتكبة فى الخارج . ولما كانت المادة الثانية (أولا) تنطبق على الجرائم الضريبية ـ كما قدمنا ـ فإن البحث يدور حول تلك القيود بالنسبة إلى الجرائم التى تقع فى الخارج تطبيقا لهذه المادة .

وأما عن القيد الأول ، وهو أن سلطة تحريك الدعوى الجنائية قاصرة على النيابة العمومية ـ فإنه لا يعد قيداً بالنسبة إلى الجرائم الضريبية لأنها بطبيعتها لا يجوز فيها رفع الدعوى الجنائية إلا من النيابة العامة ـ ذلك أن القانون قد علق رفع الدعوى الجنائية فيها على طلب وزير المالية أو المدير العام لمصلحة الجمارك أو من يندبه بالنسبة إلى الجرائم الجمركية أو وزير المالية[٢] فضلا عن أنها لا تنطوى على اعتداء على حق شخصى لأحد الأفراد فلا يجوز فيها الادعاء المباشر تبعا لذلك .

وأما عن القيد الثانى وهو عدم جواز إقامة الدعوى الجنائية قبل الجانى إذا كان قد حوكم أمام محكمة أجنبية وقضى ببراءته أو بإدانته واستوفى عقوبته ، فإنه لا يتصور حصوله قانونا لأن المواطن الذى يخالف القانون الضريبى المصرى لا يعتبر فى الوقت ذاته مرتكبا لجريمة ضريبية فى الخارج تطبيقا لما قلناه من أن قانون العقوبات الضريبى لا يحمى غير المصلحة الضريبية للدولة[٣] مما لا يتصور معه رفع الدعوى الجنائية عن جريمة ضريبية .[٤]

---

(١) تقابل المادة ١٧ من مشروع القانون الموحد .

(٢) فلا يجوز أن المحكمة الجنايات أن تتصدى لجريمة ضريبية مرتبطة بالجناية المعروضة عليها طبقا للمادة ١١ إجراءات .

(٣) فإذا أمكن تصور أن القانون الاجنبى يعاقب طبقا لاحدى المعاهدات . كان هناك محل لاشتراطه هذا القيد ، مع ملاحظة إن ذلك لا يخل بحق مصلحة الضرائب فى المطالبة بالتعويض .

(٤) عن جريمة ضريبية وقعت فى الاقليم المصرى بفعل ارتكبه فى الخارج .

المطلب الرابع

أسباب الإباحـــة

٢٨ ـ تقرير المشرع للإباحة التى تقع تحت طائل التجريم فيكون من شأن توافر هذه الأسباب اعتبار الأفعال التى أخرجت من نطاق نص التجريم بمثابة أفعال مشروعة .

وسنتكلم (أولا) عن استعمال الحق و(ثانيا) عن مدى اعتبار كل من استعمال السلطة والدفاع الشرعى سبباً للاباحة و(ثالثا) عن مدى اعتبار رضاء الإدارة الضريبية سبباً للإباحة .

(أولا) استعمال الحق :

متى قرر القانون حقاً من الحقوق أصبح من يستعمله بمنأى عن نطاق التجريم ، وهذه القاعدة قررها قانون العقوبات فى المادة ٦٠ منه وأكدها مشروع قانون العقوبات الموحد فى مادته الثلاثـين . ولا محل لبيان مدلول هذا السبب من أسباب الاباحة وشروط توافره ، لأن ذلك من الأمور التى تكفل بايضاحها دراسة قانون العقوبات العام ، وإنما نكتفى ، بـأن نقـرر بـأن هـذا السبب من شـأنـه أن يبيـح الجـرائم الضريبية(١) . ويدق البحث فى مسألتين نرى أنهما جديران بـالبحث وهما الامتناع عن أداء الضريبة بسبب المقاصة ، والامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى محافظة على سر المهنة .

---

(١) Angele Due ـ المرجع السابق ـ ص ٣٤١ .

(١) حـــدود حق الممـول فى الامتنـــاع عن أداء الضريبة بسبب المقاصة :

من المقرر فى القانون المدنى أنه إذا أصبح المدين دائناً ، وكان محل كل الدينين المتقابلين ـ مـا فى ذمة المـدين للدائن وما فى ذمـة الدائن للمدين ـ نقوداً أو مثليات متحدة فى النـوع والجودة ، وكـان كل من الدينين خالياً من النزاع مستحق الأداء صالحـاً المطالبـة به بقضـاء ، انقضى الدينان بقدر الأقل منهما عن طريق المقاصة[١] . على أنه وإن كانت المقاصة ـ بشروطها المتقدمة تتم بقوة القانون إلا أن القانون المدنى قررها لمصلحة الطرفين دون النظام العام ، مما يتعين معه لإنتاج أثرها أن يتمسك بها صاحب المصلحة ، فإذا لم يتمسك بها أمكن تأويل ذلك عـلى أنـه قـد نـزل عنهـا بعـد ثبـوتهـا[٢] . وفى هــذا المعنى نصت المادة ٣٦٥ / ١ من القانون المدنى (لا تقع المقاصة إلا إذا تمسك بها من له مصلحة فيها) . وإذن التمسك بالمقاصة يعتبر حقا حوله القانون لمن له مصلحة فيها .

لما كان ذلك ـ فإنه يتعين التساؤل عما إذا كان للممول حق فى اجراء المقاصة بين دين الضريبة المـدين به الممـول وبين مبلغ تكـون مصلحة الضرائب قد حصلته منه بغير حق ، مما يجيز له كنتيجة لذلك التمسك بهذه المقاصة لـلامتناع عن أداء الضـريبة المستحقـة عليه ؟ ويقتضى هذا البحث أن نبين أولا مدى اعتبار المقاصة فى ذاتها سبباً لانقضاء الالتزام الضريبى .

ذهب البعض[٣] إلى عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون المستحقة للممول قبل الحكومة إلا إذا نص القانـون على

(١) السنهورى ـ الوسيط جزء ٣ ـ ص ٨٧٤ رقم ٥٢٥ .

(٢) السنهورى ـ الوسيط جزء ٣ ـ ص ٩١١ رقم ٥٤٥ .

(٣) Jeze. Nature et régime juridique de la créance d'impot. Revue de science et législation financieres 1936, P. 201 etc.; Pilon: Sirey 1931 - 1 - 261.; Allix et Lecerclé d'impot sur le revenu - 1916, T. 2 - P. 318 etc. =

خلاف ذلك[1] . استناداً إلى الحجج الآتية : (أ) اختلاف طبيعة دين الضريبة عن غيره من الديون . فالأول مصدره القانون ويتعلق بالنظام العام فلا يجوز التنازل عنه . وهو دين ممتاز على غيره من الديون وتستطيع الدولة فى سبيل الحصول عليه أن تلجأ إلى الحجز الإدارى ـ وذلك بخلاف الحال بالنسبة إلى دين الممول قبل الدولة . هذا إلى أن دين الضريبة يتمتع بطبيعة سياسية تميزه عن غير من الديون ، وبمقتضاها لا تختص المحاكم بالفصل فى المنازعات المتعلقة بالضرائب المستحقة لدولة أجنبية ولا يمكن الالتجاء إلى طريق التنفيذ المباشر على إقليم أجنبى لتحصيل الضريبة .

(ب) تستند الميزانية إلى الضرائب كمصدر لايرادات الدولة ، مما يتعين معه تحصيل هذه الضرائب لضبط تقدير هذه الايرادات وفقاً لما جاء بالميزانية ، وعدم الالتجاء إلى المقاصة .

(جـ) تتبع الدول اجراءات معينة عند سداد الديون الواقعة على الدولة لمصلحة الأشخاص بقصد التحقق من أوجه صرف الأموال العامة وعدم مخالفتها لنصوص الميزانية والقانون المالى ، ويتعين التزام هذه الاجراءات بعدم اجراء المقاصة حتى يتحقق الغرض منها .

وذهب رأى آخر إلى أنه متى توافرت شروط المقاصة فلا مانع من حصولها بين دين الضريبة وغيره من الديون[2] استناداً إلى أنه :

= راجع فالين ولا فريير ـ المرجع السابق ـ ص ٥٦١ وراجع دائرة العرائض بمحكمة النقض الفرنسية فى ٢١ مارس سنة ١٩٣٤ سيرى ١٩٣٤ ـ ١ ـ ٣٦١ ، نقض ٢٨ ديسمبر سنة ١٨٩٣ سيرى ٩٣ ـ ١ ـ ٢١٢ وأحكام مجلس الدولة الفرنسى فى ٤ فبراير سنة ١٨٩٩ و ١١ فبراير سنة ١٨٩٨ و ٥ أبريل سنة ١٨٩٥ و ١٠ يناير سنة ١٨٩٠ المشار إليها فى مقال جيز سالف الذكر ص ٢٠٢ .

(١) كالقانون الفرنسى الصادر فى ١٤ أبريل سنة ١٨١٩ (المادة ٦) الذى أجاز المقاصة بين ديون الضرائب المباشرة (جيز ، المرجع السابق ص ٢٠٢) .

(٢) أنظر حسين خلاف ، المرجع السابق ص ٢٦٠ ومحمد مرسى فهمى فى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية جزء طبعة ١٩٥٦ ص ١٦٦ وما بعدها . وانظر Lucien Bocquet, L'impot Sur le revenu, T.V.p. 507. =

(أ) لا تحول الطبيعة الخاصة لدين الضريبة من اعتباره قابلا للمقاصة مع غيره من الديون ، وذلك باعتبار أن المقاصة تقع بين الديون الأخرى ـ غير دين الضريبة ـ التى يكون مصدرها القانون وتتعلق بالنظام العام .

(ب) لا تؤدى المقاصة إلى الإخلال بتقدير الإيرادات فى الميزانية لأن النتيجة المترتبة عليها هى بذاتها النتيجة التى تترتب على تحصيل الضرائب ثم رد ما تدين به الدولة للممول .

(جـ) لا تراعى الدولة دائماً إجراءات سداد الديون المستحقة على الخزانة . فمثلا قد ينقضى الدين المستحق على الخزانة عن طريق اتحاد الذمة إذا اشترت الخزانة بعض السندات العامة مما يترتب عليه انقضاء التزامها بمبلغ تلك السندات حيث تجمع الدولة بين صفة الدائن والمدين .

وقد أيدت بعض الأحكام المصرية هذا الرأى الأخير[١] وأفتى باتباعه مجلس الدولة المصرى[٢] كما أخذت به التعليمات العامة

= وقد أشار إلى أحكام عديدة لمحكمة النقض الفرنسية ومجلس الدولة الفرنسية أقرت إجراء المقاصة .

(١) فى هذا المعنى محكمة القاهرة الابتدائية فى ١٩ يونيه سنة ١٩٥٠ ـ مجموعة الجرف جزء ٥ ـ ص ٤١٢ مبدأ ٧٨٥ ؛ محكمة طنطا الابتدائية فى ٢٩ ديسمبر سنة ١٩٤٩ ـ المجموعة السابقة جزء ٥ ـ ص ٣٠٩ .

(٢) أفتى قسم الرأى لوزارة المالية فى ٨ نوفمبر سنة ١٩٥٠ بجواز إجراء المقاصة بين الدين الذى يستحق للممول فى ذمة الضرائب وما يستحق لها من ضرائب على الممول المذكور ويتلخص موضوع الفتوى فى أن أحد المولين الخاضعين للضريبة على الأرباح التجارية الصناعية صدر له حكم بالزام مصلحة الضرائب برد مبلغ معين سبق أن حصلته منه لحساب الضريبة المفروضة عليه ثم صدر بعد ذلك قرار من لجنة التقدير بتحديد الأرباح الاستثنائية لهذا الممول وأصبح هذا القرار نهائياً ، وقد استطلعت مصلحة الضرائب رأى مجلس الدولة فى مدى جواز إجراء المقاصة بين المبلغ المحكوم على المصلحة بأدائه للممول والضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية التى استحقت فى ذمته للمصلحة طبقاً لقرارا لجنة التقدير ، فأفتى مجلس الدولة بحصول المقاصة بين هذين الدينين وأنه يترتب عليها قانوناً انقضاء الدينين بقدر الأقل منها ، وذلك بغير حاجة إلى أخذ موافقة الممول المذكور على ذلك . (راجع مجموعة الجرف والانصارى ص ٣٤٩ و ٣٥١) =

لمصلحة الضرائب[1] وجاء بها ما مؤداه أنه يجوز أن تتقاص ديون الضريبة التى من نوع واحد كما يجوز أن تتقاص ديون الضريبة التى من أنواع مختلفة مثال ذلك المقاصة بين ما سدده الممول بالزيادة فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وبين ما يستحق على هذا الممول من ضريبة عامة على الإيراد . ويجوز أيضاً أن تقع المقاصة بين ما دفعه الممول بالزيادة عن سنة ما وبين ما يستحق عليه من ضرائب أو فروق عن نفس السنة أو أية سنة تالية أو طالما تم التلاقى بين ما وجب فى ذمة الممول للمصلحة وبين ما وجب لهذا الممول فى ذمة المصلحة فى وقت كان فيه الدين المراد إجراء المقاصة به ما زال قائماً لم ينقض بالتقادم وكانت شروط المقاصة متوافرة . ويجوز كذلك أن تقع المقاصة بين ديون الضريبة بأنواعها المختلفة وبين ما يحكم به الممول من أتعاب محاماة أو أتعاب خبرة أو مصاريف قضائية[2] .

= وأفتى قسم الرأى مجتمعاً بمجلس الدولة فى ١٠ يناير سنة ١٩٥٢ بصحة المقاصة الأتفاقية التى أجرتها مصلحة الضرائب بين الضريبة المستحقة من واقع الاقرار المقدم من أحد الممولين عن سنة ضريبية معينة والضرائب التى أداها بالزيادة عن سنوات ضريبية سابقة ولم يسقط حقه فى المطالبة بها ـ مستندا إلى أن أحكام القانون المدنى هى الواجبة التطبيق فى العلاقات المدنية الناشئة عن تطبيق أحكام قوانين خاصة ، ما دامت تلك القوانين ـ ومن بينها قوانين الضرائب ـ لم تتناول هذه المسائل فى موادها بتنظيم خاص ، وما دامت هذه الأحكام لا تتعارض مع تلك التى وردت فى هذه القوانين ، وذلك لأن المادة ٣٦٤ من القانون المدنى قد نصت على أن المقاصة تقع فى الديون أيا كان مصدرها فيما عدا حالات معينة عددتها المادة ليس من بينها دين الضريبة . (الفتوى رقم ٢٧ / ١ / ٣١ ـ ٦٦ ، مشار إليها فى التعليمات رقم ١ لسنة ١٩٥٦ لمصلحة الضرائب) .

(١) هى التعليمات العامة رقم ١ لسنة ١٩٥٦ فى شأن إجراء المقاصة فى ديون الضرائب (صدرت فى ١٣ فبراير سنة ١٩٥٦) .

(٢) ورد بالتعليمات المذكورة ما مؤداه أنه يراعى فى قبول المقاصة (أولا) أن يطلبها صراحة من له مصلحة فيها سواء أكان هو الممول أو المصلحة ذلك لأن المقاصة لا تقع من تلقاء نفسها ، فقد نصت المادة ٣٦٥ من القانون المدنى على أن المقاصة لا تقع إلا إذا تمسّك بها من له مصلحة فيها . (ثانياً) يجب التفرقة بين كون إيقاع المقاصة لا يتم إلا بعد تقديم الطلب ممن له مصلحة فيها وتبين أن المقاصة تصبح ممكنة منذ الوقت الذى يتلاقى فيه الدينان اللذان توافرت فيهما صلاحية التقاص وأنها ترتب أثرها منذ ذلك الوقت ، أى يترتب عليها انقضاء الدينين انقضاء يستند أثره إلى وقت تلاقى الدينين بقدر الأقل منهما (أنظر المادة ٣٦٥ مدنى) . (ثالثاً) يشترط لوقوع المقاصة إذا ما أصبحت ممكنة ما يأتى : ١ ـ أن يكون الدينان بين طرفين كل منهما دائن ومدين . ٢ ـ أن يكون الدينان خاليين من النزاع مستحقى الأداء . ٣ ـ أن يكون الدينان صالحين =

وفى رأينا أن المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون غير جائزة قانوناً ـ ذلك أن المادة ٣٦٤ من القانون المدنى قد نصت على أنه « تقع المقاصة فى الديون أياً كان مصدرها ، وذلك فيما عدا الأحوال الآتية . . (جـ) إذا كان أحد الدينين حقاً غير قابل للحجز » ، مما مقتضاه أنه يشترط لوقوع المقاصة أن يكون كل من الدينين قابلا للحجز ، وذلك باعتبار أن المقاصة وفاء إجبارى ، والحق غير القابل للحجز لا يمكن إجبار صاحبه على وفاء دينه به لعدم قابليته للحجز(١) .

لما كان ذلك ـ وكانت الضرائب من الأموال العامة التى لا يجوز الحجز عليها(٢) ، فإن المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون تكون غير متوافرة ولا تقع قانوناً(٣) .

= للمطالبة بها قضاء . ومن ثم لا تقع المقاصة إذا كان الدين الذى يراد وقوع المقاصة به قد سقط بالتقادم وقت تلاقيه مع الدين الآخر الذى يمكن تتقاص معه (أى فى الوقت الذى أصبحت فيه المقاصة ممكنة) . (رابعاً) سقوط الدين بالتقادم لا يحول دون وقوع المقاصة ما دام هذا السقوط لم يكن قد تم فى الوقت الذى أصبح التقاص فيه ممكناً . فالمقاصة تصبح ممكنة وترتب أثرها ما دام الدين التى توافرت فيه صلاحية التقاص قائماً لم ينقض بالتقادم وقت تلاقى الدينين ولو تم اكتمال مدة التقادم وقت تقديم طلب التقاضى (أنظر المادة ٣٦٦ مدنى) . (خامسا) والمقاصة فى حد ذاتها لا تقطع التقادم ، ومن ثم فلا يلى على وقوع المقاصة عدم إمكان التمسك بتقادم الجزء الباقى من الدين الذى وقعت المقاصة به .

(١) السنهورى ـ الوسيط جزء ٣ ـ ص ٩٠٠ رقم ٥٣٨ . مثال ذلك أن يكون للمدين دين نفقة فى ذمة دائنة ، فلا يستطيع الدائن أن يمتنع عن دفع دين النفقة لمدينة استناداً إلى المقاصة بين هذا الدين والدين الذى له فى ذمة المدين ـ لأنه لا يستطيع أن يستوفى حقه من دين النفقة ، وهو دين غير قابل للحجز . كما لا يجوز المقاصة بين حق رب العمل فى ذمة العامل وحق العامل فى التعويض عن إصابات العمل ، لأن قانون إصابات العمل قد نص فى المادة ٨ / ٢ على عدم جواز الحجز على المبالغ المستحقة تعويضاً للعامل المصاب .

(٢) أنظر قواعد تنفيذ الأحكام والسندات الرسمية للدكتور رمزى سيف ـ طبعة ١٩٥٥ ـ ص ١٠٠ فالديون الضريبية على هذا الأساس المخول للدولة حقوقا ـ تعتبر من الأموال العامة مما يجعلها غير قابلة للحجز .

(٣) ويلاحظ أن فتوى قسم الرأى مجتمعا بمجلس الدولة سالفة الذكر قد أشارت إلى أن المادة ٣٦٤ من القانون المدنى قد عددت حالات معينة لا يجوز فيها إجراء المقاصة ليست من بينها ديون الضريبة ـ مع أن حق الدولة فى الضريبة هو من الأموال التى لا يجوز الحجز عليها وبالتالى لا يجوز فيها إجراء المقاصة طبقا للفقرة (ج) من المادة ٣٦٤ المذكورة . =

وهذا الذى قلناه فيما تقدم يتعلق ببحث المقاصة القانونية بين دين الضريبة وغيره من الديون العامة ، وهى التى نظمها القانون المدنى ، والتى ذهب مجلس الدولة المصرى وتعليمات مصلحة الضرائب إلى إجازتها . أما المقاصة الاختيارية التى تتم بناء على اتفاق الطرفين ، والتى يجوز إجراؤها بين دينين لا تتوافر فيهما كل شروط المقاصة القانونية ، فيجوز إجراؤها بين دين الضريبة وغيره من الديون فإذا كانت شروط المقاصة متوافرة عدا قابلية دين الضريبة للحجز ، فانه يكفى أن تعلن مصلحة الضرائب أرادتها فى إجراء المقاصة حتى تجرى ، ولكنها تقع مقاصة اختيارية لا مقاصة قانونية .

والخلاصة فى رأينا أنه وإن كانت المقاصة بين الديون يجوز حصولها بين جميع الديون أيا كان مصدرها (المادة ٣٦٤ مدنى) ، فانه يجوز حصول المقاصة بين دين الضريبة وحق الممول قبل الدولة ، ولكنها مقاصة اختيارية لا تتم إلا باعلان إرادة مصلحة الضرائب ـ لا مقاصة قانونية[١] ، لأن من شروط اجراءات هذه المقاصة الأخيرة أن يكون الدينان قابلين للحجز بينما دين الضريبة غير قابل للحجز باعتباره من الأموال العامة ، فإن أعلنت الادارة الضريبية أرادتها فى المقاصة كان ذلك تعبيراً منها بالتنازل عن الشرط الذى تقرر رعاية لمصلحتها[١] .

= وقد ذهب البعض (محمد رشاد فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية طبعة ١٩٤٧ ص ٢٨٧ إلى أن العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب تحكمها قواعد الحساب الجارى) وهو قول لا سند له فى القانون .

(١) فاذا كان الدينان لم يتوافر فى احدهما شروط أخرى للمقاصة قررت لمصلحة الممول تبين رضاؤه عن المقاصة ، ولا يكفى مجرد اعلان الادارة الضريبية عن إرادتها .

(٢) يلاحظ الفرق الهام بين المقاصة القانونية والمقاصة الاختيارية ، فالأولى تتم بقوة القانون فى الوقت الذى تلاقى فيه الدينان صالحين للمقاصة لا من وقت التمسك بالمقاصة ، بشرط أن يتمسك بها من له مصلحة فيها حتى ينفى إحتمال تنازله عنها (باعتبار أن المقاصة لا تتعلق بالنظام العام) أما الثانية فتتم باعلان إرادة صاحب المصلحة فى إجرائها من وقت ذلك الإعلان ، لا من وقت تلاقى الدينين . ويلاحظ أن المقاصة القضائية غير جائزة أيضاً بين دين الضريبة وغيره من الديون لأنها لا تكون إلا حيث يتخلف من شروط المقاصة القانونية أحد شرطين : الخلو من النزاع ومعلومية المقدار ، أى أن شرط قابلية الدينين للحجز لابد من توافره فى المقاصة القضائية (راجع السنهورى الوسيط جزء ٣ ص ٩٣٦ و ٩٣٨) .

ولما كان ما تقدم ، فلا يجوز فى رأينا أن يمتنع الممـول عن أداء الضريبة فى الميعاد تمسكا منه بالمقاصة بين دين الضريبة ودين آخر له قبل الدولة ، لإمتناع المقاصة القانونية بين دين الضريبة وغيره من الديون كـما قدمنـا . ولا يجوز للممـول أن يستند فى الإخـلال بـواجب أداء الضريبة بتمسكه بإجراء المقاصة الاتفاقية بينه وبين الإدارة الضريبية لأن ذلك من شأن هذه الإدارة وحدها ، وهى التى يجوز لها أن تتنازل عن شرط عدم قبول دين الضريبة للحجز بقبولها إجراءات المقاصة ، وعندئذ تقع المقاصة من تاريخ ابداء ارادتها فى هذه المقاصة . فإن تمت المقاصة الاختيارية بناء على إرادة مصلحة الضرائب قبل انقضاء الميعاد المحدد لأداء الضريبة ، فإن دين الضريبة ينقضى بحصول هذه المقاصة فلا يكون هناك ثمة التزام بأداء الضريبة حتى ينسب إلى الممول الإخلال به .

ولا يفوتنا فى هذا الصدد أن نشير إلى نص المادة ١٦٨ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ التى تقرر بأنه تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة فى أى ضريبـة يفرضهـا هذا القانون أو القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ باصدار ضريبة الأيلولة وبين ما يكون مستحقا عليه منها وواجب الأداء

(٢) المحافظة على سر المهنة :

عـاقبت المادة ٣١٠ من قـانون العقـوبـات من تقضى مهنتهم بتلقى أسرار الغير على افشائهم سر المهنة . ومقتضى ذلك أن هؤلاء عليهم المحافظة على أسرار الغير وهو واجب يتعـين عليهم أداؤه كلما تعارض مع واجب آخر من شأنه أن يؤدى إلى أفشاء الأسرار[1] فهل

---

(١) مثال ذلك ما نصت عليه المادة ٢٨٤ من قانون الإجراءات الجنائية من أن الشاهد لا يحكم عليه بعقوبة الإمتناع عن أداء الشهادة فى الأحوال التى يجيز له القانون فيها ذلك ، كما نصت المادة

يجوز الامتناع عن اطلاع موظفى مصلحة الضرائب على الدفاتر وغيرها من المحررات والأوراق التى أوجب القانون تقديمها إليهم عند كل طلب ـ استنادا إلى واجب المحافظة على أسرار المهنة إذا ما تعارض هذا الواجب مع واجب تقديم الدفاتر والأوراق للاطلاع عليها ؟

هذا ما تقرره القواعد العامة ـ إلا أن القانون قد خرج عن هذا الأصل ففضل واجب تقديم الدفاتر والأوراق للاطلاع عليها على واجب المحافظة على سر المهنة فنص على أنه لا يجوز فى أية حالة الإمتناع عن تمكين موظفى الضرائب من الاطلاع بحجة المحافظة على سر المهنة .[1] (المادة ١٤٢ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ والمادة ٢٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) .

لما كان ذلك ، فلا يجوز للممول أو غيره ممن ألزمهم القانون بواجب تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى أن يمتنع عن أداء هذا الواجب بحجة أنه يستعمل حقا مقررا بمقتضى القانون هو الامتناع عن أفشاء سر المهنة ، لأن القانون الضريبى قد خرج عن هذا الأصل العام وفضل واجب تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى على واجب كتمان السر . على أنه يجب عدم التوسع والقياس على هذا الأستثناء والمحافظة

= ٢٨٧ على أنه تسرى أمام المحاكم الجنائية القواعد المقررة فى قانون المرافعات لمنع الشاهد عن أداء الشهادة أو لاعفائه من أدائها (القسم الخاص للدكتور محمود مصطفى طبعة ١٩٥٨ ص ٣٤٣ ، وفى هذا المعنى مقال مدى المسئولية الجنائية للطبيب إذا أفشى سرا من أسرار مهنته للدكتور محمود مصطفى ، مجلة القانون والاقتصاد ص ١١ ص ٦٥٥ وما بعدها) .

(١) (المادة ١٤٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٢٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) . ويلاحظ أن القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ قد اقتصر على النص على واجب الاطلاع دون النص صراحة على نهى الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق بحجة المحافظة على سر المهنة كما فعل فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . على أن ذلك الحكم يمكن الوصول إليه طبقا لقواعد التفسير وذلك لأن المشرع الضريبى حين حرص فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على تأكيد أن واجب تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى مفضل على واجب المحافظة على سر المهنة قد عبر بذلك عن قاعدة عامة فى القانون الضريبى يتعين التزامها فى مختلف قوانين الضريبة ولا حاجة به إلى أعادة تأكيدها بنص خاص فى كل مناسبة .

على أسرار المهنة فى غير الحدود التى يقتضيها[1] .

على أن القانون قد فرض الحماية اللازمة لأسرار المهنة التى أذن بكشفها فنص على أن كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو إختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب أو فى الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ملزما بمراعاة سر المهنة طبقاً لما تقضى به المادة ٣١٠ من قانون العقوبات[2] (المادة ١٤٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٢٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) .

(ثانيا) مدى اعتبار الدفاع الشرعى واستعمال السلطة كسببين للإباحة فى قانون العقوبات الضريبى :

لما كان قانون العقوبات العام قد حدد الأحوال التى يجوز فيها استعمال رخصة الدفاع الشرعى وحصرها فى جرائم الإعتداء على النفس وبعض جرائم الاعتداء على المال ، ولما كانت الجرائم الضريبية ليست من قبيل هذه الجرائم ، فإنه لا يجوز فيها الدفاع الشرعى .

وقد أجاز مشروع قانون العقوبات الموحد فى المادة (٣١) الدفاع الشرعى عن جميع جرائم المال ، وطبقا لذلك يجوز الدفاع الشرعى ضد ما يرتكب من الجرائم الضريبية متى شكلت اعتداء على الدين الضريبى .

(١) قضت محكمة النقض الفرنسية بأن الخبير المحاسب يرتكب جريمة افشاء الأسرار إذا هو أفضى بسر يتعلق بعملية كلف بها . ٤ يناير سنة ١٩٥٧ سيرى ١٩٥٧ - ١ - ٢١٩ ومع ذلك قارن نقض فرنسى ١٤ يناير سنة ١٩٣٣ دالوز الأسبوعى ١٩٣٣ - ١٩٣٢ وقد عنى مشروع قانون العقوبات الموحد بالتمييز بين استعمال الحق وأداء الواجب فنص فى المادة ٢٨ب منه على أنه لا جريمة إذا وقع الفعل قياما بواجب يفرضه القانون ، وهى تقابل المادة ١٨٤ من قانون العقوبات السورى .

(٢) (المادة ١٤٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٢٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) .

ويلاحظ أنه لا يعتبر من جرائم الاعتداء على الدين الضريبى سوى جريمة الإمتناع عن أداء الضريبة والتهريب الجمركى . أما خطر الامتناع عن أداء الضريبة فإنه لا يتمتع بمظهر مادى ومن ثم فلا يتصور فيه الدفاع الشرعى وأذن فلا يتبقى من الجرائم الضريبية التى يتصور فيها هذا الدفاع سوى جرائم التهريب الجمركى بإدخال البضائع أو إخراجها دون أداء الضريبة الجمركية ـ مثال ذلك الدفاع ضد أشخاص ينقلون البضائع إلى الشاطىء بعيداً عن الدائرة الجمركية للتهرب من الضريبة الجمركية .

ويثور البحث حول مدى الأخذ باستعمال السلطة المنصوص عليها فى المادة (٦٣) عقوبات كسبب للإباحة فى قانون العقوبات الضريبى . ويتحدد هذا البحث بالحالات التى يتصور فيها إرتكاب الجريمة الضريبية من موظف عمومى .

(ثالثاً) هل يعتبر رضاء الادارة الضريبية سبباً للإباحة ؟

قلنا ان الالتزام الضريبى ليس التزاماً من التزامات القانون الخاص بل هو التزام يفرضه القانون العام بما للدولة من سلطة فى السيادة ، وأن الجريمة الضريبية تؤدى إلى الإعتداء على المصلحة الضريبية للدولة بالمعنى الذى حددناه .

ومتى كان الأمر كذلك فإن الهيئات الضريبية لا يكون لها ثمة سلطة تقديرية فى تحديد الالتزامات الضريبية أو مبلغ الضريبة الواجب أداؤه ولا يكون لقرار الادارة الضريبية بربط الضريبة من أثر سوى فى الكشف عن إرادة القانون فى تحديد مبلغ الضريبة . أما تحديد الالتزام

الضريبى ذاته فمصدره القانـون وليس قرار الإدارة الضـريبية بـربط الضريبة[1] .

وإذن فإن الإدارة الضريبية لها سلطة وعليهـا واجب فى تطبيق القانون الضريبى[2] ولا يجوز لها أن تعفى أحداً من هذا التطبيق أو أن تفسر القانون تفسيراً يخالف قصد الشارع ، لأنها لا تملك إلا أن تخضع للقانون وتلتزم بما تقضى به أحكامه . فإذا سمحت للملتزم الضريبى بمخالفة هذا الالتزام كأن تعفى الممول من تقديم الاقرار أو من دفع الضـريبة فى الميعـاد ، فإن هـذا التصرف منهـا لا يكون صحيحـاً ، ولا يستطيع المتهم أن يتمسك به لتبرير مخالفة أحكام القانون[3] .

إلا أنه يلاحظ أن القانون قد يسمح للإدارة الضريبية بالاتفاق مع الممول فى بعض الأحوال ـ مثال ذلك ما أشارت إليه المادة ٤١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ عن احتمال قيـام اتفاق بـين الممول

---

(١) ويؤيد هذا النظر (أولا) مبدأ احتساب تقادم الضريبة من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الأقرار (المادة ١٧٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) لا من تاريخ القرار الصادر بربط الضريبة ، ولا أدل على ذلك مما نص عليه القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضرائب والرسوم (المادة (٣) من أن الاجراءات التى تباشرها مصلحة الضرائب (أوراد الضرائب والرسوم وإعلانات المطالبة والإخطارات إذا سلم أحدها إلى الممول أو من ينوب عنه قانوناً أو أرسل إليه بكتاب موصى عليه مع علم الوصول) . تعتبر قاطعة للتقادم ، مما يؤكد أن حق الخزانة فى تحصيل الضريبة يبدأ قبل هذه الإجراءات ، والقول بأن قرار مصلحة الضرائب ينشىء الضريبة كان يقتضى أن تبدأ مدة التقادم منذ تاريخ إعلان هذا القرار لا قبله . (ثانيا) يلتزم الورثة بأداء دين الضريبة فى حالة وفاة الممول من مال تركته ولو قبل مباشرة إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها بمعرفة الإدارة الضريبية (راجع المادة ١٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات) . (ثالثا) نصت المادة ١٦٦ من القانون رقم ١٥٨ لسـنة ١٩٨١ على أن لمصلحة الضرائب أن تصدر أمرا بحجز الأموال التى ترى استيفاء الضرائب منها تحت أية يد . ولما كان لا يشترط فى هذا الحجز أن يكون دين الضريبة قد حدد بقرار من الادارة فان هذا النص يفيد أن الدين قد نشأ قبل ربط الضريبة . (راجع ديلوجو فى قانون العقوبات الضريبى ص ٨٧ و ٨٨ رقم ٢٦) .

(٢) انظر سامى مدكور ـ نظرية الحق ـ طبعة ١٩٥٧ ـ ص ٧ .

(٣) محمود نجيب حسنى ـ مقال القصد الجنائى فى مجلة القانون والاقتصاد سنة ١٩٥٨ ـ ص ١٨٣ و ١٨٤ .

ومصلحة الضرائب على التصحيح والتعديل الذى أجرته المصلحة فى الاقرار المقدم منه وما نصت عليه المادة ٣٣ / ٢ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ من أن تقدير الضريبة يعتبر نهائياً إذا قبله ذوى الشأن .

فى هاتين الحالتين يلاحظ أن الاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب لم يتناول غير تقدير الضريبة ، فهو على هذا الأساس لا يعبر إلا عن مجرد تلاقى وجتهى نظر الطرفين حول تقدير قيمة وعاء الضريبة ولا ينطوى إطلاقا على تعديل فى حكم القانون بشأن الالتزام الضريبى ، بل إن قرار الإدارة بربط الضريبة كما قلنا يعبر عن إرادة القانون ، وما تجريه مع الممول من اتفاقات بشأن تقدير قيمة وعاء الضريبة لا يعنى أكثر من التعبير عن هذه الإرادة وكشف حقيقتها .

لما كان ذلك فإنه يتصور وقوع الاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية بشأن تحديد قيمة وعاء الضريبة ولو فى غير الأحوال التى أجاز فيها القانون صراحة قيام هذا الاتفاق(١) ، ما دام أنه لا يصل كما قلنا إلى تعديل حكم القانون بشأن فرض الالتزام الضريبى أو تحديد مداه . هذا إلا إذا نص القانون صراحة على عدم إجازة مثل هذا الاتفاق مثال ذلك : ما نصت عليه المادة ٢٦ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة أيلولة على التركات بشأن الأسس التى يقدم عليها تقدير قيمة التركة(٢) ، وما نصت عليه المادة ٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ حول الأسس التى تحدد بناءاً عليها الإيرادات الخاضعة للضريبة على إيراد رؤوس الأموال المنقولة ، ففى مثل هذه الأحوال أسس القانون تحديد وعاء الضريبة على أسس جامدة مما لا محل معه للاتفاق .

فالاتفاق المذكور بين الممول وإدارة الضرائب إذن ليس مصدرا

---

(١) حسين خلاف ـ الأحكام العامة فى قانون الضريبة ـ ص ٣٢٧ . عكس ذلك نقض مدنى فرنسى : فى ١٤ يونيه سنة ١٩٤٦ . ودائرة العرائض فى ٣ يونيه سنة ١٩٣٠ (مجلة علم المالية والتشريع المالى سنة ١٩٤٧ ـ تعليق كريتين ص ١٢١ وما بعدها) .

(٢) فمثلا نصت الفقرة الأولى من هذه المادة على أن تقدر قيمة الأطيان الزراعية بما يعادل خمسة عشر مثلا القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة .

للالتزام الضريبى ، وإنما هو مجرد وسيلة لتقدير وعاء الضريبة ولا ينفى نشوء دين الضريبة بمجرد توافر الواقعة المنشئة [1] له .

ومتى كان الأمر كذلك فإنه لا يجوز للإدارة الضريبية أن تتجاوز عن مخالفة القانون الضريبى بأن تسمح بهذه المخالفة لأن تطبيق القانون الضريبى واجب عليها ولا تملك هى غير تنفيذ أحكام هذا القانون . وبالتالى فإن رضاء الإدارة الضريبية عن مخالفة قانون الضريبة لا يعد سببـا لاباحتهـا كما لا يؤدى إلى عـدم توافـر ركن من أركان الجـريمة الضريبية [2] .

على أن القانون قد يجيز للإدارة فى بعض الأحوال أن تمنح الممول مهلة للوفاء بالتزامه الضريبى مثال ذلك : ما نصت عليه المادة ٤٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من جواز تحصيل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على أقساط شهرية فإذا طرأت ظـروف عامـة أو ظروف خاصة بالممول تحول دون تحصيل الضريبة وفقاً لما رسمته الفقرة الأولى من هذه المادة جاز لمصلحة الضرائب تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلى عدد السندات الضريبية . وما نصت عليه المادة ٤١ من القانون رقم ٢٢٨ سنة ١٩٨٩ بشأن ضريبة الأيلولة على التركات من الترخيص لمصلحة الضرائب فى تقسيط جزء من الضريبة فى أحوال معينة [3] .

---

(١) وهذا الاتفاق ملزم للطرفين فلا يجوز لأحدهما العدول عنه (نقض مدنى فى ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥٢ الطعن رقم ١٦٥ سنة ٢٠ ق وأول مارس سنة ١٩٥١ الطعن رقم ١٤٨ سنة ١٩ و١٦ نوفمبر سنة ١٩٥٠ الطعن رقم ٣٠ سنة ١٩ ق و٨ ديسمبر سنة ١٩٤٩ الطعن رقم ٢٠ سنة ١٨ ق و٢٦ مايو سنة ١٩٤٩ الطعن رقم ٢٩ سنة ١٨ ق مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما ص ٧٨٠ و ٧٨١ و ٧٨٢ من رقم ١٤ إلى ١٩) . على أنه يجوز للطرفين معا العدول عن هذا الاتفاق صراحة أوضحنا . (حسين خلاف ، المرجع السابق ص ٢٣٦) .

(٢) A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ٣٤٤ رقم ١٠١ .

(٣) نصت المادة ٤١ المذكورة على أنه : تؤدى الضريبة بأكملها اذا كان من بين الأموال الخاضعة لها نقود أو سندات أو قيم مرخص فى التعامل بها فى بورصة الأوراق المالية تعادل قيمتها مثلى قيمة الضريبة المستحقة على الأقل . واذا كانت قيمة العناصر المشار إليها تقل عن مثلى قيمة الضريبة المستحقة تستأدى المأمورية من الضريبة ما يعادل نصف قيمة هذه العناصر ويقسط باقى الضريبة على مدة لا تزيد على عشر سنوات ولا تقل عن ثلاث من تاريخ الربط .

وفى هذه الأحوال التى تتدخل فيها الإدارة الضريبية للتسهيل على الممول لا تفعل ذلك إلا تطبيقاً للقانون فهى لا تملك أن تمنح الممول أو غيره أجلا للوفاء بالتزامه الضريبى يزيد عن الأجل المحدد بالقانون إلا إذا خول لها القانون ذلك صراحة كما بيننا[1] ، وفى هذه الحالة الأخيرة لا تتصرف الإدارة إلا وفقاً للقانون . والممول حين يستفيد من الأجل الذى حددته الإدارة الضريبية لا يقع تحت طائل التجريم بناء على رضاء الإدارة الضريبية ، وإنما باعتباره يستعمل حقاً مقرراً بمقتضى القانون[2] .

المطلب الخامس
تقسيمات الجرائم الضريبية

٢٩ - (أولا) أنواع الجرائم الضريبية :

يتميز قانون العقوبات الضريبى بأن الضرائب التى ينظمها تتكون من جنايات وجنح ومخالفات[3] .

ويرجع فى تمييز الجنح والمخالفات إلى المعيار الذى حددته المادتان ١١ و١٣ من قانون العقوبات ، وهو الذى يستند إلى نوع العقوبات .
(« Nomen iuris » dells senzione)

ويمكن تقسيم الجرائم الضريبية بالنظر إلى ركنها المادى إلى جرائم وقتية وأخرى مستمرة ، وجرائم إيجابية وأخرى سلبية . وبالنظر إلى

(١) وعلى ذلك فلا يجوز التقسيط مثلا فى الضرائب التى لم يجز القانون فيها هذا التقسيط (حسين خلاف - المرجع السابق - ص ٢٠٣) .
(٢) راجع A. Dus - المرجع السابق - ص ٣٤٢ رقم ١٠١ وهامش ٥٦ ص ٣٤٤ .
(٣) A Dus - المرجع السابق - ص ٧٩ رقم ١٨ .

ركنها المعنوى تنقسم إلى جرائم عمدية وأخرى يستوى فيها العمد والاهمال .

وسنعرض لهذا التقسيم بمناسبة بحث كل ركن فى الجريمة على حدة .

٣٠ - (ثانيا) التمييز بين الجرائم الضريبية :

أستند قانون العقوبات العام فى التمييز بين الجرائم إلى نوع الحق الذى وقع عليه الاعتداء بارتكاب الجريمة ، وهو ما لا يمكن الاستناد إليه فى قانون العقوبات الضريبى حيث تشكل الجرائم الضريبية جميعها اعتداء على حق واحد هو حق الدولة فى الحصول على الضريبة .

وبالنظر إلى التطور التاريخى للجرائم الضريبية يبين أنه حتى أوائل هذا القرن لم تكن القوانين الضريبية تعرف غير نوع واحد من هذه الجرائم هو عدم أداء الضريبة كاملة . ومنذ نهاية الحرب العالمية الأولى أدى التطور الملموس فى القوانين الضريبية إلى معرفة أنواع أخرى من الغش الضريبى ، إلا أنه مع ذلك أضحى من الصعب التمييز بين هذه الأنواع المتعددة على ضوء معيار محدد من شأنه أن يقسمها إلى عدة مجموعات تشترك كل مجموعة منها فى أحكام واحدة مشتركة .

وقد ثار البحث حول تحديد هذا المعيار فذهب فريق من الفقه السويسرى الألمانى إلى الوقوف عند حد تقسيمها إلى جنح ومخالفات ، على أن هذا المعيار لا يصلح أساساً للتمييز بين الجرائم بحيث تصبح كل مجموعة منها تجمعها قواعد واحدة مشتركة .(١)

وذهب رأى آخر إلى الاستناد إلى صفة الجانى كأساس للتمييز بين هذه الجرائم ، فقال بتقسيمها إلى جرائم تقع من الأفراد وأخرى من الشركات .(٢)

---

(١) راجع جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٦١ .

(٢) أنظر جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٦٠

ونحن لا نقر هذا المعيار ، بل ولا نرى فائـدة من التمييز بـين جـرائم تقع من الممـول وأخرى من غيـره لأن هذا التقسيم لا يحقق الفائدة القانونية المرجوة التى تهدف إلى تأصيل مختلف الجرائم .[1]

وذهب البعض الآخر إلى التمييز بين جرائم الإختلاس الضريبى « soustraction fiscale » والإحتيـال الضـريبى « escroquerie fiscale » والجـرائم الإجـرائيـة « Les infractions d'ordre ou de proeédure » . وأساس التمييز بين النوعين الأول والثانى من هذه الجرائم هو الوسيلة التى التجأ إليها الجانى لعدم أداء الضريبة كاملة فى الميعاد القانونى ، فإن التجأ إلى وسائل إحتيالية كتقديم مستنـدات مزورة أو غـير صحيحة اعتبرت جريمته احتيالا ضريبيا ، أما إذا لم يفعل ذلك فان الجريمة تعتبر اختلاسا ضريبيا بسيـطا . أما النـوع الثالث من الجـرائم فيكون من الأفعال التى تعوق عملية تقدير الضريبة دون أن تؤدى إلى تقليل مبلغها وهى إما تقع بالمخالفة للنصوص الضريبية ومثالها القـواعد التى تلزم الممول بتقديم الاقرار فى ميعاد محدد أو بالمخالفة للأوامر الصادرة من موظفى الادارة الضريبية أثناء عملية تقدير الضريبة كأن يأمر مـأمور الضرائب الممول بتقديم استيفاءات معينة بشأن الإقرار الذى قدمه[2].

ونحن نفضل تقسيم الجرائم الضريبية إلى مجموعات بالنظر إلى نوع الحماية التى تكفلها النصوص الجنائية المقررة لهذه الجرائم وذلك على الوجه الآتى :

(١) **جرائم التهرب الضريبى** : ويدخل فيها جرائم عدم أداء الضـريبة فى الميعـاد أو عدم أدائهـا إطلاقـا[3] ، والتخلص من أداء الضريبة بطريق الاحتيال ، والتهريب الجمركى .

---

(١) مثال الجرائم التى لا تقع إلا من الممول جريمة عدم أداء الضريبة فى الميعاد وجـريمة التهـريب الجمركى ومثال الجرائم التى قد تقع من الممول أو غيره جريمة عدم الاخطار .

(٢) جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٦٣ وما بعدها .

(٣) منها جرائم عدم أداء رسم الدمغة .

(٢) الجرائم المخلة بالثقة : ويدخل فيها جرائم التزوير فى الاقرارات الضريبية والأوراق الأخرى المنصوص عليها فى القانون الضريبى وتقليد علامات وطوابع مصلحة الضرائب[١] .

(٣) الجرائم المخلة بوسائل الفحص والتقدير والتحصيل : ويدخل فيها جرائم الاخلال بواجب الإقرار ، والاخلال بواجب الإخطار ، والامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى المشار إليها فى القانون الضريبى وإتلافها ، وعدم التحقق من سداد الضريبة .[٢]

وهذا التقسيم هو الأساس الذى سنعتمد عليه فى دراستنا للقسم الخاص من قانون العقوبات الضريبى .

(١) أنظر المادة ٣٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بتقرير رسم دمغة .

(٢) تشكل جرائم التهرب الضريبى إخلالا بوسائل التحصيل ، إلا أننا عالجناها على حدة بالنظر إلى أهميتها .

الباب الثانى
أركان الجريمة الضريبية

٣١ - تمهيد

بينا فيما تقدم أن قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات لا تمثل ركنا فى الجريمة وإنما هى مفترض لوجودها ووصف لها[١] . وعلى هذا الأساس نقرر بأن الجريمة الضريبية تتكون من ركنين : (١) الركن المادى أو الموضوعى . (٢) الركن المعنوى أو الشخصى . وسندرس فيما يلى كلا من هذين الركنين لاستجلاء الأحكام الخاصة بهذه الجريمة .

الفصل الأول
الركن المادى

٣٢ - تقسيم :

نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث : (الأول) فى عناصر الركن المادى . (الثانى) فى صورة الركن المادى . (الثالث) فى المساهمة الجنائية .

---

(١) قارن A. Dus - المرجع السابق - ص ١٦١ رقم ٤٦ . وراجع ديلوجو - (الخطيئة) - المرجع السابق - ص ٨٠ و ٨١ رقم ١٢٩ و ١٣٠ .

المبحث الأول
عناصر الركن المادى

يشتمل الركن المادى للجريمة بوجه عام على ثلاثة عناصر : النشاط الاجرامى ، والنتيجة ، وعلاقة السببية .

المطلب الأول
النشاط الاجرامى

٣٣ ـ مخالفة الالتزام الضريبى :

يتمثل الركن المادى فى الجريمة الضريبية فى مخالفة الالتزام الضريبى « L'obligation fiscale » .

وقد سبق أن بينا أن الدولة « كنظام قانونى « L' Etat - Ordre juridique » تصدر القانون الضريبى بما لها من سلطة فى السيادة . وبمقتضى هذا القانون تنشأ علاقات ضريبية طرفها الإيجابى الدولة « كشخص معنوى « L'Etat - Personne morale » ممثلة فى الإدارة الضريبية المختصة وطرفها السلبى الأشخاص المخاطبون بالقانون الضريبى ويترتب عليها فرض التزامات متبادلة على طرفى كل من هذه العلاقات[1] .

ولما كان لا يهمنا فى بحث الجريمة الضريبية غير الالتزامات التى تقع على عاتق الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية ، فإننا سنقصر حديثنا عليها ، فنستهله ببيان الطبيعة القانونية لهذه الالتزامات ، ثم نعرض لمضمونها الذى تقع الجريمة الضريبية بمخالفته .

---

(١) راجع ما سبق صفحة ١٤ و ١٥ .

٣٤ ـ الطبيعة القانوينة للالتزامات الضريبية :

تنقسم الالتزامات الضريبية إلى نوعين :

١ ـ التزامات أصلية .

٢ ـ التزامات تبعية .

والالتـزامات الأصليـة هى التى لا يتوقف فـرضها عـلى التزام آخر ، كالالتزام بأداء الضريبة وهو أهمها ، والالتزام بتقديم الإقرار أو الإخـطار أو بتقديم الـدفاتـر والأوراق الأخرى . ويـلاحظ فى هـذه الالتزامات أن الالتزام بأداء الضـريبة ليس وحـده الالتزام الأصيـل بحيث تعتبر الالتزامات الأخرى تابعة له أى لا تنهض إلا بتوافره ، بل إنها جميعهـا التزامـات أصلية تقـع على عـاتق المخاطبـين بـالقـانـون الضريبى ،[١] دون أن تعتمد على التزام آخر[٢] .

أما الالتزامات التبعية فهى تخضع فى وجودها لالتزامات أخرى أصلية ، بحيث تتوقف على نشوء هذه الالتزامات[٣] . مثال ذلك : الالتزام بأداء فوائد التأخير إذا لم تدفع الضريبة فى الميعاد (المادة ١٧٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

وقد ذهب رأى[٤] فى الفقه إلى تقسيم القـانون الضـريبى إلى قسمين على أساس موضوع هذه الإلتزامات : فبالنسبة إلى الإلتـزام بأداء الضريبـة سواء من الممـول أو ممن فرض عليـه القانـون واجب حجزها عند المنبع ، وما يتبعه من الإلتزام بأداء فوائد التأخير قبل بأن هذه الالتزامات تنبع مما يسمى بالقانون الضريبى الموضوعى « droit fis-

---

(١) الأشخاص المعفون من الضريبة غير مخاطبين بالقانون الضريبى .

(٢) ديلوجو فى قانون العقوبات الضريبى ـ المرجع السابق ـ ص ٧٨ رقم ٧٥ .

(٣) يذهب البعض إلى أن الالتزام الضريبى الأصيل هو الإلتزام بأداء الضريبـة وأن الالتزامـات الأخرى تعتبر التزامات تبعيـة أو ثانـوية . راجـع A. Dus ـ المرجـع السابق ـ ص ٦ رقـم ١ وص ١٣٨ رقم ٣٩ .

(٤) أنظر فى عرض هذا الرأى ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٧٩ رقم ٢٥ .

« cal matériel . أما بالنسبة إلى الالتزامـات الأخرى سـواء تلك التى فرضت على الممول أو غيره فانها تتولد عما يسمى بالقانـون الضريبى الإدارى « droit fiscal administratif » .

وهذا الرأى مردود بأن الالتزامات الضريبية جميعهـا من طبيعة واحدة لأنها جميعا تهدف إلى تحقيق الغاية من القانون الضريبى وهى جباية الضريبة فإن كان من هذه الالتزامات ما يهدف إلى التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة ومنها ما يهدف إلى ضبط وعاء الضريبة ومنها ما يهدف إلى ضمان تحصيلها ، فإنها فى النهاية جميعها تهدف إلى حماية المصلحة الضريبية للدولة(١) .

والخلاصة أن الالتزامات الضريبية كلها من طبيعة واحدة وهى إما أصلية أو تبعية .

٣٥ - مضمون الالتزامات الضريبية

تنقسم الالتزامات الضريبية من حيث مضمونها أو موضوعها إلى قسمين :

(١) التزامات بعمل « obligation de faire » وتشمل الالتزام بالوفاء بالضريبة ، والالتزام بالقيام بأعمـال أخرى معينـة كالالتـزام بتقـديم الـدفـاتـر والأوراق الأخـرى والالتـزام بتقـديم الإقـرار والاخطار .

(٢) التزامات بامتناع عن عمل « obligation de non faire » .
وهى الالتزامات التى يفرضها القانون الضريبى للامتناع عن مباشرة أعمال معينة كالالتزام بعدم إتلاف المستندات والأوراق الأخرى قبل انقضاء مدة تقادم الضريبة ، والالتزام بعدم ادخال البضائع والمـواد

---
(١) ديلوجو - المرجع السابق - ص ٧٩ رقم ٢٥ .

الأخرى الى البلاد أو إخراجها منها إلا بعد أداء الضريبة الجمركية ، والالتزام بعدم صنع الطوابع والنماذج الضريبية وحملها وبيعها .[1]

وكل من هذه الالتزامات الضريبية بنوعيها يتكون من مخالفته الركن المادى للجريمة الضريبية .

٣٦ - الخلاصـــة :

ويخلص من ذلك أن الجريمة الضريبية تفترض أساسا لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلى والدولة (كشخص معنوى) ، يكون فيها الفاعل الطرف السلبى لهذه العلاقة وبمقتضاها يقع على عاتقه التزام ضريبى يالقيام بعمل أو بالامتناع عن عمل ، وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية .

وهنا يبدو مظهر هام من مظاهر استقلال قانون العقوبات الضريبى ؛ ألا هو اعتماد التجريم الضريبى على وجود العلاقة الضريبية بين الفاعل والدولة[2] .

٣٧ - النشاط الإجــرامى :

يتمثل النشاط الإجرامى فى الجريمة الضريبية فى العمل الذى يصدر من الجانى إعتداء على المصلحة الضريبية للدولة ، وتختلف طبيعته باختلاف هذه الجرائم .

وتتميز معظم الجرائم الضريبية بطابع معين فى نشاطها الإجرامى ؛ فالجرائم المخلة بالإلتزام بأداء الضريبة يتمثل النشاط فيها

---

(١) وقد سبق أن أكدنا مرارا أن الإلتزام باداء الضريبة وإن كان مصدره القانون إلا أنه ينشأ إلا بحصول الواقعة المنشئة للضريبة .

(٢) راجع A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ١٤٤ وما بعدها رقم ٤٠ .

فى الغش الضريبى « Fraude fiscale » ، وفى الجرائم المخلة بـوسائـل الفحص والتقدير والتحصيل يتمثل النشاط الإجرامى فيها فى الإخلال « بالتنظيم الإجرائى irrégularités » الذى رسمه القانـون للتحقق من واقعتها المنشئة وضبط وعائها وضمان تحصيلها[1] .

وقد ذهب فريق من الفقـه الإيطالى إلى القـول بوجـود بعض الجرائم التى تتكون من حـالة فـردية « Uno stato individuale » لا من نشاط إيجابى أو سلبى[2] ، وذلك إذا كانت هذه الحالة مما تولد شبهة معينة « Soupcon » مثال ذلك فى القانون المصرى : الجنحة المنصوص عليها فى المادة ١٤ من المرسوم بقانون رقم ٩٩ لسنـة ١٩٤٥ بتنظيم الـوضع تحت مـراقبة البـوليس[3] . وبغض النظر عن عـدم صحـة ما انتهى إليه هذا الفقه من القول بأن هذه الجرائم تعتبـر بلا سلوك « reatiesnza azione » فإن قانون العقوبات الضريبى قد خلا من تنظيم جرائم ترجع علة التجريم فيها على مجرد الشبهة .[4]

وقد يتم النشاط الإجرامى فى صورة عمل إيجابى أو سلبى .

---

(١) راجع أوتوماير - فى القانون الادارى الألمانى - سنة ١٩٠٤ جزء ٢ ص ٢٧٣ .

(٢) أنظر ديلوجو فى الخطيئة - المرجع السابق - ص ٨٢ رقم ١٣٤ . و A. Dus - المرجـع السابق - ص ١٧٣ رقم ٥٠ .

(٣) نصت المادة ١٤ من المرسوم بقانون رقم لسنة ١٩٤٥ على معاقبة المراقب إذا وجد فى حالات معينة منها إذا وجد حاملا أو محرزا لغير سبب مقبول مادة مفرقعة أو كاوية أو قابلة للالتهاب أو مواد سامة أو غيرها من المواد التى يمكن استعمالها فى الاعتداء على النفس أو تسميم المواشى أو إحداث حريق أو إتلاف مزروعات .

(٤) A. Dus - المرجع السابق - ص ١٧٤ رقم ٥٠ . ويلاحظ أن جريمة حمل مطبوعات مصلحـة الضرائب المقلدة فى الطرق للبيع المعاقب عليها بالمادة ٣٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة ليست من قبيل هذه الجرائم لأن قصد الجانى فى هذه الجريمة قد بات واضحا وهو بيع هذه المطبوعات ، بخلاف هذا النوع من الجرائم الذى ترجع فيه علة التجريم إلى مجرد الشبهة .

والواقع من الأمر أن ما أثاره هذه الفقه الايطالى بشـأن خلو هذه الجـرائم من النشاط الإجرامى أمر مردودو بأن القانون يعاقب فى هذه الجرائم على مجرد حيازة أشياء معينة ، ولا شك أن هذه الحيازة تمثل السلوك الذى أتاه الجانى حين نقل هذه الأشياء إلى حيازته (ديلوجـو فى الخطيئة ص ٨٣ رقم ١٣٥)

(١) العمل الإيجابى :

قد تفرض القاعدة الجنائية الضريبية التزاما أو امتناعا عن عمل تقتضى مخالفته قيام الجانى بتحريك أحد أعضاء جسده لإحداث أثر خارجى بقصد تحقيق النتيجة التى ينهى عنها القانون مثال ذلك : جريمة التهريب الجمركى الحكمى التى تقع بتقديم مستندات أو فواتير مصطنعة أو صورية أو وضع علامات مزورة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو البيانات أو ارتكاب أى فعل بقصد التخلص من كل أو بعض الرسوم والفوائد الجمركية المقررة (المادة ١٢١ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣) . والإدلاء ببيانات غير صحيحة فى الإقرارات والأوراق التى تقدم تنفيذاً لقانون الضريبة . بقصد التخلص من أداء الضريبة واستعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة . (المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٢٤ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩) . وصنع مطبوعات أو نموذجات تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع مصلحة الضرائب أو حملها فى الطرق للبيع أو توزيعها أو عرضها للبيع . (المادة ٣٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) . وجريمة اتلاف الدفاتر والأوراق الأخرى (راجع المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) .

وقد تقع الجريمة الايجابية بعمل ايجابى يقترن به عمل سلبى ، وذلك إذا كان هذا العمل ضروريا لوقوع الفعل الايجابى تحت طائلة التجريم مثال ذلك : جريمة التهريب الجمركى بادخال بضائع أو مواد من أى نوع الى أراضى الجمهورية أو اخراجها منها بطريقة غير مشروعة دون أداء الرسوم والعوائد الجمركية المقررة بالمادة (١٢١) من القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣ . فهذه الجريمة لا تقع إلا بادخال البضائع أو المواد الأخرى أو باخراجها بطريقة غير مشروعة ، وهو عمل ايجابى اقترن بعمل سلبى هو الامتناع عن أداء الضريبة الجمركية .[١]

(١) A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ١٧٣ رقم ٥٠ .

وقد تقع الجريمة الضريبة الايجابية بطريق الإمتناع ، كما فى التزوير فى إقرارات الضريبة بطريق الترك .

(ب) العمل السلبى : قد تفرض القواعد الجنائية الضريبية «Le norme» «tributorie penali» إلتزاما معيناً على الممول أو غيره فيمتنع عن مباشرته باتخاذ موقف سلبى تجاهه . فالعمل السلبى احجام من الشخص المخاطب بالقانون الضريبى عن مباشرة عمل ايجابى معين يفرضه القانون .

ويتميز قانون العقوبات الضريبى بعدد كبير من الجرائم السلبية مثال ذلك : جريمة عدم التبليغ فى الميعاد القانونى (المادتين ١٨٣ و ١٨٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، والمادتين ١٨ و٣٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ فى شأن رسم الأيلولة على التركات ، والمادة ٢٩ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة) . وجريمة عدم تقديم الاقرار فى الميعاد القانونى (راجع المادة ١٨٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) . والمواد ٢١ و٢٢ و٢٣ و ٢٤ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩) وجريمة عدم أداء الضريبة[١] .

والامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى إلى موظفى مصلحة الضرائب . (راجع المادة ١٨٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ١٩ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠) .

ويلاحظ أن الجريمة السلبية لا تتحقق إلا فى صورة امتناع سلبى كامل يكفى وحده للعقاب عليه ، أما إذا كان هذا الإمتناع مجرد شرط لوقوع الفعل الايجابى الذى يأتيه الجانى تحت طائلة التجريم فإن الجريمة

(١) يلاحظ الفارق الهام بين جريمة عدم اداء الضريبة وجريمة خيانة الأمانة ، فالأولى يتمحض النشاط الاجرامى فيها فى مجرد الامتناع عن أداء الضريبة ، بخلاف الثانية التى لا يتمثل نشاطها الاجرامى فى مجرد الامتناع عن رد الأمانة وإنما فى اختلاسها أو تبديدها أو استعمالها وهو فى أى من هذه الأحوال عمل إيجابى .

تعتبر إيجابية لا سلبية ، كما فى جريمة التهريب الجمركى المنصوص عليها فى المادة ١٢١ من القانون ٦٦ لسنة ١٩٦٣ كما بينا .

ولهذا يبدو الفارق الهام بين جريمة عدم أداء الضريبة وجريمة إدخال بضائع أو إخراجها بطرق غير مشروعة دون أداء الضريبة الجمركية ، فالاثنان وإن اشتركا فى الإخلال بالالتزام بأداء الضريبة إلا أن مجرد الإخلال بهذا الالتزام يكفى لوقوع الجريمة الأولى ، مما يضفى عليها وصف السلبية ، بينما الجريمة الثانية لا تقع إلا بفعل إيجابى هو إدخال البضائع أو إخراجها بطرق غير مشروعة ، ولا يعتبر الإخلال بالالتزام المذكور إلا مجرد شرط لوقوع الفعل الايجابى تحت طائلة التجريم .

ونلاحظ على الجرائم السلبية الضريبية ما يلى .

(١) تتحقق بمخالفة التزام ضريبى كان يتعين فى تاريخ معين . وهذا التاريخ قد يسبقه أجل يحدده القانون لمباشرة الالتزام خلاله كما فى الالتزام بتقديم الاقرار والالتزام باداء الضريبة ، كما قد يخلو من الأجل فيتعين مباشرته عند الطلب كما فى الالتزام بتقديم الدفاتر والأوراق الأخرى إلى موظفى مصلحة الضرائب .[١]

(٢) تقع الجريمة السلبية إما بطريق الإمتناع التام عن مباشرة الالتزام الضريبى ، أو عن طريق التأخر فى الوفاء به فى التاريخ المحدد له ، أى بمباشرته عقب حلول هذا التاريخ[٢] .

٣٨ ـ الجرائم الوقتية والمستمرة :

تنقسم الجرائم من حيث النشاط الإجرامى إلى وقتية ومستمرة[٣]

---

(١) A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ١٧٢ رقم ٤٩ .
(٢) A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ١٧٢ رقم ٤٩ .
(٣) دونديبه دى فابر ـ المرجع السابق ـ ص ١٠٦ ؛ على راشد ـ طبعة ١٩٦٠ ـ ص ١٥٢ .

وقد ذهب جانب من الفقه إلى تأسيس هذا التقسيم على طبيعة النتيجة التى يسعى الجانى إلى تحقيقها . ويلاحظ على هذا الرأى أن الاستمرار لا يعاقب عليه ما لم يكن مؤسسا على تدخل من الجانى ، فاذا بقيت النتيجة دون حاجة إلى تدخل جديد من الجانى كانت الجريمة وقتية[1] .

أما إذا استمر تدخل الجانى فترة من الزمن فانها تعد جريمة مستمرة[2] وتنتهى حالة الاستمرار بانتهاء هذه الفترة . وإذن فان الاستمرار لا يعدو أن يكون وصفاً للسلوك الارادى للجانى لا النتيجة التى يحدثها هذا السلوك . ويؤكد هذا المعنى أنه لا خلاف فى أن من الجرائم السلبية ما يعد مستمراً ، مع أن هذه الجرائم لا نتيجة لها .[3]

أما عن البحث حول طبيعة الجرائم الضريبية من حيث الوقتية والاستمرار[4] ، فإنه من المقرر أن الجرائم التى تنشأ عن إغفال إجراء واجب مباشرته فى أجل معين تعد من الجرائم الوقتية وتقع فى التاريخ المحدد للقيام بهذا الاجراء . فالإخلال بواجب تقديم شهادة الجمرك القيمية يكون جريمة وقتية تقع بانتهاء الميعاد المحدد للقيام بهذا الواجب .

---

(١) وتسمى بالجريمة المستمرة استمراراً ثابتاً .

(٢) وتسمى بالجريمة المستمرة استمراراً متتابعاً متجددا .

(٣) محمود مصطفى ـ المرجع السابق ـ ص ٢٠٥ رقم ٨٣١ .

(٤) تبدو أهمية هذه التفرقة فى الأوجه الآتية :

(أ) بدء حساب مدة التقادم ـ ففى الجريمة الوقتية تحتسب المدة من تاريخ وقوع الجريمة وفى الجريمة المستمرة تبدأ المدة من تاريخ إنتهاء حالة الاستمرار .

(ب) من حيث تطبيق القانون فان الجريمة الوقتية تخضع للقانون المعمول به وقت ارتكابها والجريمة المستمرة تخضع للقانون المعمول به قبل انتهاء حالة الاستمرار ولو كان غير معمول به وقت ارتكاب الفعل الأول .

(جـ) الحكم الصادر فى جريمة وقتية يحوز الأمر المقضى عن هذه الواقعة وحدها دون الوقائع السابقة عليها ، بخلاف الجريمة المستمرة فان الحكم الصادر فيها يحوز قوة الأمر المقضى بالنسبة إلى كل الوقائع التى تدخل فى حالة الاستمرار السابقة عليه « نقض جنائى ١١ يناير سنة ١٩٦٠ الطعن رقم ١٨١٤ سنة ٢٨ » .

(د) من حيث الاختصاص تختص المحكمة التى وقعت فى دائرها الجريمة الوقتية بالمحاكمة عنها ، أما فى الجريمة المستمرة فان الاختصاص ينعقد لجميع المحاكم التى تم فيها الاستمرار .

ومن أمثلة هذه الجرائم المستمرة : فى قضاء محكمة النقض :

- متى كانت الواقعة المسندة إلى المتهم هى انه باعتباره من ممولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية - صاحب شركة الأفلام المصرية - أخفى مبالغ تسرى عليها الضريبة بأن لم يدون بإقرار أرباحه عن سنة ١٩٤٣ مبلغ كذا . . . ناتجة من تأجيره استوديو نحاس فيلم ، وكان النص المنطبق على هذه الواقعة هو الفقرة الثالثة من المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذى يقول « ويعاقب بالعقوبة والزيادة المشار اليهما بالفقرة السابقة كل من استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون ، وذلك باخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة » ، فان هذه الجريمة تكون جريمة مستمرة . وتبقى كذلك مادام مرتكبها يخفى تلك المبالغ ، إذ مادام القانون قد جعل إخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة جريمة معاقبا عليها ، فإن هذه الجريمة تتكون من حالة تقوم ومستمر مادام هذا الاخفاء المتعمد قائما ويكون الحكم إذ قضى بسقوط الدعوى العمومية بمضى ثلاث سنوات من وقت وقوعها على اساس أن الجريمة وقتية تتم وتنتهى من وقت تقديم البلاغ الكاذب قد اخطأ فى تطبيق القانون .[1]

- جرى قضاء هذه المحكمة بأن جريمة عدم تقديم الاقرار عن الأرباح هى جريمة مستمرة تتجدد بامتناع الممول المتواصل عن تنفيذ ما يأمر به القانون .[2]

- إن قانون محكمة النقض قد استقر على أن جريمة عدم تقديم الإقرار عن الأرباح هى جريمة مستمرة . تظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التى تنشئها إرادة المتهم أو تتدخل فى تجددها وما بقى حق

---

(١) نقض جنائى - جلسة ١٩٥٢/٢/٢٧ - طعن رقم ٤٥٤ سنة ٢١ ق - مجموعة القواعد فى ٢٥ عام - جـ ١ - صفحة ٦ - ٨ .
(٢) جلسة ١٩٥٤/٥/١٢ طعن رقم ٢١٦٨ سنة ٣ ق .

الخزانة فى المطالبة بالضريبة المستحقة قائما ، ولا تبدأ مدة سقوطها إلا من التاريخ الذى تنتهى فيه حالة الاستمرار .[1]

- جريمة عدم أداء قيمة الضرائب على مجموع الفوائد المستحقة لمتهم قبل مدينه هى جريمة مستمرة لا تبدأ الدعوى العمومية فيها فى السقوط إلا من آخر عمل من أعمال الاستمرار .

عدم تقديم اقرار الأرباح جريمة مستمرة تظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التى تنشئها ارادة المتهم أو تتدخل فى تجددها وما بقى حق الخزانة فى المطالبة بالضريبة المستحقة قائما . ولا تبدأ مدة سقوطها الا من التاريخ الذى تنتهى فيه حالة الاستمرار .[2]

جريمة عدم تقديم الاقرار عن الأرباح - على ما استقر عليه قضاء محكمة النقض - هى جريمة مستمرة تتجدد بامتناع المتهم المتواصل عن تنفيذ ما يأمر به القانون وتظل قائمة ما بقيت حالة الاستمرار التى تنشئها ارادة المتهم أو تتدخل فى تجددها وذلك الى حين تقديم الاقرار - أو ما بقى حق الخزانة قائما وذلك الى حين سقوط الحق فى تقدير أرباح الممول وما يترتب على ذلك من مطالبته بقيمة الضريبة المستحقة . ذلك أن اقرار الممول عن أرباحه هو من وسائل تقدير الضريبة ومن ثم فان الالتزام بتقديمه يرتبط بالالتزام بالضريبة ذاتها فاذا ما لحقها السقوط سقط معها ، وتبعا لذلك فان مدة سقوط الدعوى العمومية فى جريمة الامتناع عن تقديم هذا الاقرار انما تبدأ من تاريخ تقديم الاقرار - بعد فوات الميعاد المحدد لتقديمه قانونا أو من تاريخ سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة حسب الأحوال .[3]

---

(١) جلسة ١٩٥٥/٣/٦ طعن رقم ٢٤٨٢ سنة ٢٤ ق .
(٢) نقض جنائى - الطعن رقم ٣٩٧ لسنة ٣٦ ق - جلسة ١٩٥٦/٦/٥ س ٧ - ص ٨٤٨ .
(٣) الطعن رقم ٦٨٠ لسنة ٣١ ق - جلسة ١٩٦٢/٤/١٠ - س ١٣ بجموعة المكتب الفنى - ص ٣٢٥ .

المطلب الثانى

النتيجة

٣٩ - تتحدد النتيجة بالنظر إلى احد معنيين أولهما : معنى طبيعى والثانى معنى موضوعى أو قانونى . فالنتيجة بمعناها الطبيعى يقصد بها التغيير الذى يحدثه النشاط الاجرامى فى العالم الخارجى كوفاة المجنى عليه فى جريمة القتل وانتقال المال إلى حيازة الجانى فى جريمة السرقة . وطبقا لهذا المدلول توجد بعض الجرائم التى لا تتحقق فيها النتيجة «reati privi di evento» كما فى الجرائم السلبية .

والنتيجة بمعناها الموضوعى أو القانونى يقصد بها الإعتداء على الحق الذى تحميه القاعدة الجنائية ، أو هى بعبارة أخرى الضرر أو الخطر الذى يصيب أو يهدد الحق الذى تحميه هذه القاعدة . وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم الجرائم إلى نوعين :[1] جرائم الضرر «reati di danno» وجرائم الخطر «reati di pericolo» . ولا يتصور وجود نوع من الجرائم خال من النتيجة بهذا المعنى ؛ لأن القاعدة الجنائية تهدف دائما إلى حماية حق ما ، وبذلك تمثل الجريمة فى جميع الأحوال الضرر أو الخطر الذى لحق به الحق .

وفى رأينا أن النتيجة بمعناها الطبيعى - وهى التغيير الذى يحدثه النشاط الاجرامى فى العالم الخارجى - هى التى تعتبر عنصرا فى الركن المادى للجريمة دون النتيجة بمعناها الموضوعى . وآية ذلك فيما رتبه المشرع عليها من آثار قانونية كما فى الشروع وعلاقة السببية[2] . هذا

---

(١) ديلوجو فى الخطيئة - المرجع السابق ص ٩١ - وراجع A. Dus المرجع السابق ص ١١٧ رقم ٣١ .

(٢) تراجع رسالة الدكتور محمود نجيب حسنى فى علاقة السببية - بالفرنسية - طبعة ١٩٥٣ ص ٢١٣ ، ورسالة الدكتور عمر السعيد رمضان - الركن المعنوى فى المخالفات طبعة ١٩٥٩ ص ١٨ .

إلى أن المعنى الموضوعى للنتيجة لا يضيف جديداً إلى الجريمة بل هو لا يتعدى التكييف القانونى لما يحدثه الفعل المكون للجريمة .

وطبقاً للمعنى الطبيعى للنتيجة فإن معظم الجرائم الضريبية تتكون من عمل سلبى ، وعلى هذا الأساس فهى لا تؤدى إلى تغيير فى العالم الخارجى . أى لا نتيجة لها ولا تحدث غير وضع سلبى معين هو الامتناع عن مباشرة الالتزام الضريبى .

ومثال الجرائم الضريبية الايجابية أى التى تتحقق نتيجتها فى صورة تغيير مادى فى العالم الخارجى جريمة التهريب الجمركى المنصوص عليها فى المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ باصدار قانون الجمارك . فالنتيجة فيها هى انتقال البضائع والمواد الأخرى إلى اراضى الجمهورية أو خارجها دون أداء الضرائب الجمركية .

أما بالنسبة إلى المعنى الموضوعى للنتيجة فإن كل الجرائم الضريبية تحقق هذه النتيجة فتنقسم بالنسبة لها إلى قسمين : (١) جرائم تلحق ضرراً بالمصلحة الضريبية وهى جرائم الامتناع عن أداء الضريبة والتهريب الجمركى . (٢) جرائم تعرض المصلحة الضريبية للخطر وهى تكون غالبية الجرائم الضريبية كجريمة عدم تقديم الاخطار أو الاقرار أو الامتناع عن تقديم الدفاتر ، وصنع نماذج تشبه طوابع مصلحة الضرائب . فكل هذه الجرائم ومثلها تعرض المصلحة الضريبية للخطر دون أن تلحق الضرر بها فعلا . وقد جرمها المشرع لتفادى الاضرار بالخزانة عن طريق عدم أداء الضريبة أو تقليل مبلغها . وبهذا يتميز قانون العقوبات الضريبى بأن معظم الجرائم التى يعاقب عليها هى من جرائم الخطر «reati di pericolo» التى تهدد المصلحة الضريبية . هذا بينما أغلب الجرائم التى ينظمها قانون العقوبات العام هى من جرائم الضرر .

والخلاصة أن قانون العقوبات الضريبى تتميز معظم جرائمه بأنها من جرائم الخطر ولا نتيجة لها .

المطلب الثالث

علاقة السببية

٤٠ - ينحصر هذا البحث فى العدد المحدود من الجرائم الضريبية ذات النتيجة (بمعناها الطبيعى) ، أما الجرائم الأخرى فانه نظراً إلى طبيعتها السلبية يتصور فيها تحقيق النتيجة وبالتالى لا محل لاشتراط ثمة علاقة سلبية .

فما الحل مثلا فى جريمة التهريب الجمركى إذا قدم صاحب البضائع مستندات مزوره لاخفاء جزء من البضائع إلا انه تم إخراج هذه البضائع المراد إخفاؤها بواسطة زميل له بطريقة أخرى دون علمه ؟ وهل يسأل الأول عن جريمة التهريب الجمركى أم أن نشاط الثانى هو الذى أدى وحده إلى إخراج البضائع دون سداد الضريبة الجمركية . وأيضا إذا اتجه قائد الباخرة إلى جهة بعيدة عن الدائرة الجمركية لادخالها البلاد دون أداء الضريبة الجمركية ، وقبل وصوله إلى الشاطىء دفعته قوة قاهرة إلى الرسو فى مكان بعيد عن الدائرة الجمركية ونقل بضائعه مضطرا إلى الشاطىء فهل يعتبر بهذا العمل مرتكباً لجريمة التهريب .

لاشك أن بحث علاقة السببية أمر لا يتسع له هذا المجال ، وهو موضوع تعددت فيه النظريات واختلفت الآراء ، وإنما نقتصر على بيان الرأى الراجح فى الفقه ـ ومقتضاه أن السببية تكون متوافرة فى الجرائم العمدية متى كان فعل الجانى هو أحد العوامل التى ساهمت فى احداث النتيجة وأنه كان قد توقعها فعلا . أما فى الجرائم الغير العمدية فيكفى فيها ـ فضلا عن كون فعل الجانى قد ساهم فى أحداث النتيجة ، أن يكون فى إمكان الجانى توقع هذه النتيجة .

وقد رأت اللجنة التى وضعت مشروع قانون العقوبات الموحد أن تضع نصاً يبين المراد بعلاقة السببية أسوة بما فعل القانون الايطالى فى المادة (٤٠) ، فجاءت المادة (٤٤) من المشروع « لايعاقب الفاعل عن جريمة ما لم تكن هذه الجريمة نتيجة لسلوكه فعلا كان أو امتناعاً » . وجاء فى المادة (٢/٤٥) من المشروع أن علاقـة السببية تنقـطع إذا تدخل بعد سلوك الفاعل سبب كاف بذاته لإحداث النتيجة .

وتطبيقاً لما تقدم فانه فى المثال الأول لا يسأل من اقتصر فعله على تقديم المستندات المزورة عن إخراج البضائع مادام ذلك قد تم بفعل شخص آخر دون علمه ، إلا أنه يعتبر بتقديم المستندات المزورة مسئولا عن جريمة التهريب الحكمى المنصوص عليهـا فى المادة (١٢١) من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ .

وفى المثال الثانى لا يسأل الجانى عن التهريب الجمركى كجريمة تامة ، لأن القوة القاهرة قطعت علاقة السببية بين فعله والنتيجة التى حدثت بعد ذلك وإنما يعتبر مسئولا عن الشروع فى التهريب[١] . على أنه متى ثبت أن اتجه الجانى بباخرته إلى الشـاطىء بعيدا عن الـدائرة الجمركية هو الذى مكن القوة القاهرة من دفع الباخرة إليه ، فإنه يسأل عن جريمة التهريب متى نقل البضاعة فى الداخل دون أداء الضـريبة الجمركية .[٢]

---

(١) انظر A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ١٨٠ وما بعدها رقم ٥٢ .

(٢) وقد نصت المادة ٣٥ (ثالثا) من اللائحة الجمركية القديمة على أن ذلك لا يعتبر تهريبا ويلاحظ أنه إذا نقل الجانى البضاعة بعد رسو الباخرة على الشاطىء بفعل القوة القاهرة إلى داخل البلاد دون اداء الضريبة الجمركية فانه يسأل عن جريمة تهريب كاملة .

المبحث الثانى

الشـروع والمحـاولة

٤١ - الأصل فى الجرائم الضريبية :

لما كانت الجرائم الضريبية جنايـات وجنحا ومخـالفات ، فـان الشروع فى الجناية معاقب عليه وفى الجنح إذا نص المشرع صراحة على ذلك تطبيقا للمادة (٤٧) عقوبات (تقابل المادة ٣٩ من مشروع قانون العقوبات الموحد)[1] ولا شروع فى المخالفات .

هذا إلى أن العدد الغالب من الجرائم الضـريبية يضم جـرائما سلبية ومن ثم لا يتصور فيها الشروع ، لأنه لا نتيجة لها

٤٢ - الحالات المعاقب فيها على الشروع :

لم يحرص المشرع الضريبى على المعاقبة على الشروع فى الجريمة الضريبية إلا بالنسبة إلى جرائم التهريب الجمركى باعتبـارها جـرائم ايجابية فنص فى المادة (١٢٢) على عقوبة واحدة للتهريب أو الشروع فيه ، كما نص على هذا الحكم بالنسبة إلى كل من استرد أو شرع فى استرداد كل أو بعض الرسوم أو العوائد الجمركية بإحدى الـوسائـل المنصوص عليها فى المادة (١٢١) .

ويلاحظ أن المشرع قد راعى جانب الخطورة المترتبة على جرائم

---

(١) راجع نقض جنائى فرنسى ٤ يناير سنة ١٨٩٥ - موسـوعـة دالـوز جزء ١ - تحت كلمـة «contibution» رقم ١٦٧ . وانظر روجر - المرجع السابق - ص ٢٣ .

التهريب الجمركى فلم يقتصر على تجريم الشروع فيها بل ساوى فى العقاب بين الجريمة التامة والشروع فيها . ويرجع فى تحديد الشروع وعناصره إلى ما قرره القسم العام من قانون العقوبات فى هذا الصدد ، أى يشترط أن يكون الجانى قد بدأ فى تنفيذ الجريمة وأوقف هذا التنفيذ أو خاب أثره لسبب لا دخل لارادته فيه[1] .

٤٣ - الشروع فى التهريب جريمة مستقلة :

ومن ناحية اخرى فان المشرع الضريبى عاقب على الشروع فى التهريب باعتباره جريمة مستقلة «sui generis»[2] لا بالنظر إلى جريمة التهريب التامة ، فاعتبر فى حكم التهريب تقديم مستندات أو فواتير مصطنعة أو صورية أو صنع علامات مزورة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو البيانات أو ارتكاب أى فعل بقصد التخلص من كل أو بعض الرسوم والعوائد الجمركية المقررة . والواقع أن الأفعال المذكورة تعتبر فى حد ذاتها شروعا فى التهريب الجمركى إلا أن المشرع عالجها باعتبارها جريمة تامة بوصفها تهريبا حكميا . وهذا النظر يترتب عليه أنه لا يشترط لوقوع هذه الجريمة أن يوقف تنفيذها أو يخيب أثرها لسبب لا دخل لارادة الفاعل فيه ، بل إن مجرد عدول الجانى باختباره عن إتمام التهريب لا يحول دون وقوع هذه الجريمة .

فإذا ترتب على هذا الفعل وقوع التهريب الجمركى اعتبر الجانى مرتكبا لجريمتى التهريب الفعلى والتهريب الحكمى معاً .

هذا ويلاحظ أن المشرع ساوى فى العقوبة بين نوعى التهريب المذكورين .

---

(١) أنظر روجر - المرجع السابق - ص ٢٤ .

(٢) روجر ، المرجع السابق ، ص ٢٤ .

المبحث الثالث

المساهمة الجنائية[1]

٤٤ ـ مذهب القانون المصرى

أخذ المشرع المصرى بنظام وحدة الجريمة عند تعدد المساهمين فيها ومبدأ التمييز بين الفاعل والشريك . وجاء مشروع قانون العقوبات الموحد فأقر هذا المسلك[2] .

ونجتزىء فى هذا الصدد بهذه الاشارة لنؤكد الأخذ بهذا النظام فى قانون العقوبات الضريبى لعدم النص على خلافه .

على أنه يهمنا أن نبين بادىء ذى بدء المقصود بوحدة الجريمة لكى نعرف متى يعتبر تعدد النشاط الإجرامى مساهمة فى جريمة واحدة أو جرائم متعددة .

---

(١) اختار مشروع قانون العقوبات الموحد عبارة « المساهمة فى الجريمة » عنواناً لأحكام الفصل الثانى للباب الثانى فى الجريمة حتى يشمل كل صور التعاون بين فاعل وفاعل وبين شريك وفاعل .

(٢) راجع فى الموضوع دونديه فابر ـ ص ٢٤٨ وما بعدها ؛ فون ليست طبعة ١٩١١ جزء ١ ـ ص ٣١٦ وما بعدها .

Roger Merle, Droit penal géneral. 1959, P. 181 etc.

وانظر التقارير المختلفة المقدمة فى المؤتمر الدولى السابع الذى عقد فى أثينا سنة ١٩٥٧ ـ المجلة الدولية للقانون الجنائى سنة ٢٦ .

Carbonnier : Du sens de la répression applicable aux complices selon l' article 59 du code penal - J. C. P. 1952 - 1. 1034.

وتعتبر الجريمة واحدة على الرغم من تعدد المساهمين فيها عند وحدة ركنيها المادى والمعنوى . وبالنسبة إلى الركن المادى تتوقف وحدته على وحدة النتيجة بمعناها الطبيعى وهو التغيير الذى يحدثه النشاط الإجرامى فى العالم الخارجى ؛ كوفاة المجنى عليه فى جريمة القتل . وبالنسبة إلى الركن المعنوى فى الجرائم العمدية لابد من وحدة القصد الجنائى أى علم الجناة جميعهم بالأفعال التى يرتكبها كل منهم وإرادتهم وقوع هذه الأفعال ، وفى الخطأ غير العمدى يتعين أن يعلم كل من الجناة بالخطأ الذى يشوب الفعل الذى يرتكبها غيرهم وإرادتهم وقوع هذا الفعل .

ومن تطبيقات تعدد النشاط الإجرامى اشتراك شخص مع آخر على أن يعد له سيارة يخفى بداخلها البضائع المراد تهريبها من الضريبة الجمركية .

على أنه يلاحظ بالنسبة إلى الجرائم السلبية ـ ومنها نتكون معظم جرائم قانون العقوبات الضريبى والتى لا تحق تغييرا فى العالم الخارجى ، ولهذا فان وحدة الجريمة السلبية تتحقق بوحدة الوضع السلبى المترتب عليها أى وحدة العمل الذى وقعت الجريمة بعدم القيام به .

وعلى ذلك فاذا اتفق الشركاء فى شركة تضامن على الإمتناع عن دفع الضريبة المستحقة على كل منهم ، فلا محل للقول بمساهمتهم جنائياً فى جريمة واحدة لأن كلا من هؤلاء الشركاء له ربحه المستقل وتربط عليه الضريبة استقلالا ، مما يؤدى إلى تعدد الالتزامات الضريبية الملقاة على عاتق الشركاء وبالتالى الى تعدد الأوضاع السلبية المترتبة على الاخلال بهذه الالتزامات .

وقضى ان المستفاد من نصوص المواد ، ٣٤ و ٤١ و ٤٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقوانين المعدلة له أن المشرع فرض

الضريبة فى شركات التضامن على كل شريك شخصيا عن حصته فى أرباح الشركة تتناسب مع حقوقه فى الشركة توسعه على الشركاء فى حد الاعفاء بمعاملاتهم فرادى لا مجتمعين . الا أنه لم يمنع تقديم الاقرار الضريبى عن الشركة كلها من أى الشركاء أو المدير المعين للشركة بما يجزى عن تقديم كل منهم لاقرار منفرد ، اذ لازالت الشركة فى هذا الخصوص مخاطبة كشخص معنوى متميز عن اشخاص الشركاء . وحينئذ لا تجوز مساءلة أى من الشركاء الآخرين جنائيا عن الغش الذى قد يقع فى هذا الاقرار لمحض أنهم شركاء فى شركة تضامن .(١)

كما قضى أن الشخص لا يسأل جنائيا بصفته فاعلا أو شريكا إلا عما يكون لنشاطه المؤثم دخل فى وقوعه سواء كان ارتكابا أو تركا ، ايجابيا أو سلبيا وذلك طبقا لأوامر الشارع ونواهيه ، ولا مجال للمسئولية المفترضة أو المسئولية التضامنية فى العقاب الا استثناء بنص القانون وفى حدود ما استنه وأوجبه .

وان المستفاد من مدونات الحكم المطعون فيه أن الطاعن الأول بوصفه مديرا للشركة هو وحده الذى قدم لمصلحة الضرائب الاقرارات الضريبية المقول بعدم صحتها عن أرباح الشركة وحصص الشركاء فيها وأن مصلحة الضرائب قبلت هذه الاقرارات وجرت على محاسبة الشركاء على اساسها ، وكان الحكم قد أسس قضاءه بادانة الطاعنين الثانى والثالث والرابع بوصفهم شركاء متضامنين عن جريمة الادلاء ببيانات غير صحيحة بقصد التهرب من أداء الضريبة قولا بأن هذه الاقرارات لم تقدم الا بعد اطلاعهم عليها وموافقتهم على ما جاء بها ، فقد خلت أوراق الدعوى من ذلك حتى يسوغ اعتبارهم مسئولين جنائيا عن الغش الحاصل فيها ، فإن الحكم يكون معيبا .(٢)

---

(١) أنظر نقض جنائى ـ ٢٩ / ١٢ / ١٩٦٩ .

(٢) نقض جنائى ٢٩ / ١٢ / ١٩٦٩ ـ مجموعة أحكام النقض الجنائية ـ السنة ٢٠ ـ ص ١٤٦١ .

اذا كان الحكم قد قضى بالزام المطعون ضدهم بتعويض يعادل ثلاثة أمثال مالم يؤد من الضريبة دون أن يستظهر سوء القصد لـديهم وتعمدهم التخلص من الضريبـة المستحقة فـانه يكـون معيبا واجب النقض[1] .

والآن نقسم دراستنا للمساهمة الجنائية فى الجريمة الضريبية إلى مطلبين (الأول) فى الفاعل الأصلى . (الثانى) فى الشريك .

المطلب الأول

الفاعل الأصلى

٤٥ ـ العلاقة القانونية الضريبية :

لما كان النشاط الإجرامى فى الجريمة الضريبية كما قلنا يتمثل فى مخالفة أحد الالتزامات الضريبية ، فان الفاعل الأصلى فى هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام أى الـطرف السلبى فى العلاقة الضريبية[2] التى ينشؤها القانون الضريبى .

وهذه العلاقة الضريبية كما قلنا طرفها الإيجابى هو الدولة ممثلة فى الإدارة الضريبية المختصـة والهيئات المحليـة ـ بالنسبـة إلى الضرائب المحلية ـ وهى تملك سلطة تنفيذ الالتزام الضريبى ، وطرفها السلبى هو المخاطب بالقاعدة الضريبية ـ وعليه التزام ضريبى بأداء الضريبة هو

---

(١) roepporto tributouio .

(٢) كمجالس المديريات والمجالس البلدية .

نوع من الالتزام بأداء عمل معين وعلى هذا الأساس فان الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية ليس هو المدين بالضريبة وحده ،[1] وإنما هو فرق ذلك من يلتزم بالالتزامات الضريبية الأخرى السالف بيانها[2] .

وهذه العلاقة الضريبية التى ينشئها قانون الضريبة هى علاقة شخصية بين طرفين ، وتتميز عن الضمانات العينية التى قد يخولها القانون للادارة الضريبية وتنفصل تمام الإنفصال عن الإلتزامات الضريبية المقررة قانوناً[3] .

ويجب أن يلاحظ أن الالتزامات الضريبية التى ينشؤها قانون الضريبة تتمتع بذاتية خاصة وهى حماية المصلحة الضريبية للدولة فى القانون المصرى . وبالتالى فانها لا تدور إلا على الضرائب المصرية من حيث التحقق من واقعتها المنشئة وضبط وعائها وضمان وتحصيلها ، دون غيرها من الضرائب الأجنبية . وتلك الحقيقة الواقعة التى تنبع عن

---

(١) راجع A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ١٤٤ رقم ٤٠ وقارن .
Custavo Ingrosso Institusioni di ritto finansiario 1937, P. 58, n 73.

(٢) قضت محكمة النقض بأن « الجرائم الضريبية لا تنسب إلا الى الخاضعين للضريبة ومن لا يقوم به سبب الالتزام بالضريبة لا يعد كذلك » (نقض جنائى ٥ يونيه سنة ١٩٥٦ مجموعة الأحكام س ٧ ص ٨٤٨ رقم ١٣٥) ـ وما قررته من ذلك هو محل نظر ، لأن الالتزام بالضريبة ليس إلا واحدا من الالتزامات الضريبية .

(٣) قد يحيط القانون الالتزام بأداء الضريبة بضمانات معينة مثال ذلك ما نصت عليه المادة ١٦ من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بشأن الضريبة على الأطيان من أنه للخزانة العامة فيما يختص بتحصيل الضريبة حق الامتياز على الأراضى المستحقة عليها الضريبة وكذلك على ثمارها ومحصولاتها على المنقولات والمواشى التابعة لها وما نصت عليه المادة ٨ من اللائحة الجمركية من تخويل إدارة الجمارك حث امتياز على البضائع فيما يختص بسداد الضرائب الجمركية والمصاريف والغرامات من أى نوع كان ، وما نصت عليه المادة ١٧ / ٢ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة وبشأن تحصيل الرسوم والغرامات والتعويضات والتهديدات المالية المفروضة بمقتضى هذا القانون من أنه يكون للحكومة حق امتياز على جميع ممتلكات الأشخاص المدينين بها والمسئولين عنها والملزمين بحكم القانون بتوريدها للخزانة .
(راجع G. Ingrosso المرجع السابق ص ٦٦ رقم ٨١ ، ديلوجو المرجع السابق ص ٩٢ رقم ٢٨) .

قاعدة إقليمية القانون الضريبى ، تؤدى إلى نتائج بالغة الأهمية فى قانون العقوبات الضريبى ، فالأجنبى فى الاقليم المصرى الذى يمتنع عن دفع الضريبة المستحقة طبقا لقانون بلدة لا يعاقب وفقاً للقانون المصرى لأنه لم يكن طرفاً سلبياً فى العلاقة الضريبية التى ينشؤها هذا القانون.(١)

وأيضا فإن المواطن الذى يرتكب جريمة ضريبية فى الخارج طبقا للقانون الأجنبى إذا عاد إلى الوطن لا يجوز معاقبته طبقا للمادة الثالثة من قانون العقوبات (المقابلة للمادة ١٢ من مشروع قانون العقوبات الموحد) لأن فعله هذا لا يعتبر جريمة فى القانون المصرى ـ وإن كان يعاقب على مثله ـ وذلك باعتبار أنه لم يكن طرفا سلبيا فى العلاقة الضريبية التى أنشأها هذا القانون .

ولما كان الفاعل الأصلى فى الجريمة الضريبية هو الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية فإنه يتعين علينا أن نحدد بوضوح المقصود بالطرف السلبى للعلاقة الضريبية .

٤٦ ـ الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية :

الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية هو الطرف الذى يفرض عليه القانون الضريبى التزاماً بعمل أو بامتناع عن عمل تجاه الدولة ممثلة فى الإدارة الضريبية (الطرف الإيجابى) وعلى ذلك فإن فكرة الطرف السلبى للعلاقة الضريبية لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون عليه أداء الضريبة (كما فى الحجز عند المنبع) ، وإنما تتسع لكل شخصى يلزمه القانون الضريبى بالقيام ـ أو بالامتناع ـ عن

---

(١) فمثلا الامتناع عن تقديم الإقرار يعد جريمة وفقا للقانون المصرى إلا أن إرتكاب هذا الفعل من أحد المواطنين خلافا للقانون الأجنبى لا يعنى أنه فى الوقت ذاته خالف القانون المصرى وذلك لأن الجريمة الضريبية لا يمكن وقوعها إلا من الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية التى أنشأها القانون .

أداء غير ذلك من الأعمال(١) وتحديد من هو الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية أمر يتكفل به القانون وحده ، فلا تستطيع الإدارة الضريبية بقرار منها ولا الأشخاص باتفاقهم أن ينقلبوا عبء الالتزام على شخص آخر لكى يعتبر طرفا سلبيا فى هذه العلاقة(٢) .

وقد يرى المشرع أن ينقل عبء الالتزام من الطرف السلبى الحقيقى للعلاقة الضريبية مثال ذلك : القانون رقم ٢٧٧ سنة ١٩٥٦ الملغى إذ فرض ضريبة إضافية للدفاع بنسبة ٢,٥ ٪ من الايجار السنوى للعقارات المفروضة عليها ضريبة المبانى ونص فى المادة ٢ / ٢ منه على أن يقع عبء هذه الضريبة على المستأجر أو الشاغل للسكن بالنسبة إلى العقارات المبنية المنشأة قبل أول يناير سنة ١٩٤٤ والخاضعة لأحكام القانون رقم ١٢١ سنة ١٩٤٧ الملغى « بشأن إيجار الأماكن وتنظيم العلاقات بين المؤجرين والمستأجرين » وأنه فيما عدا ذلك يقع عبء الضريبة على الممول الأصلى وذلك كله بعد استبعاد مدد الخلو عند ثبوتها .

---

(١) أنظر ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٩٤ رقم ٣٠ Ingrosso ـ المرجع السابق ـ ص ٥٨٢ وما بعدها ؛ A. dns وقد عرف هذا الأخير الأطراف السلبيون فى العلاقة الضريبية بقوله

« Tutti coloro che sono tenuti ad une qualsiasi prestazione verso il soggetto attivo e,quindi non soltanto L'obbligato principale per L'imposta, ma anche tutte le altre persone od enti pubblici ePrivati che in forzo di una legge fiscale sono tenuti a determiuate Prestazioni o ad un dato comportoamento. »

(المرجع السابق ص ١٣٧ رقم ٣٩)

وإذا لم يحدد القانون صراحة من هو الملزم بالضريبة ، فانه على ضوء المبادىء العامة للقانون الضريبى يجب تحديده بأنه الشخص الذى تحققت له المقدرة المالية المتخذة أسباب الفرض الضريبة . وعلى ذلك فانه وإن كانت المادة الأولى من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بشأن الضريبة على الأطيان لم تتحدث عن الملزم بالضريبة ! فقد ذهب الأستاذ الدكتور حسين خلاف ـ بحق إلى أنه هو مالك العقار أو المنتفع به .

(حسين خلاف فى الأحكام العامة المرجع السابق ص ١٨١ ، ١٨٢) .

(٢) Louis Trotabos : Précis de Science et Législation Financiére - 1953, P. 307, no. 327

وقد يتعدد الأطراف السلبيون فى العلاقة الضريبية ،[1] مثال ذلك : الملاك على الشيوع بالنسبة إلى الضريبة على الاطيان والعقارات المبنية المفروضة عليهم ، وما نصت عليه المادة ٣٠ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ من أن المتنازل لـه عن المنشأة يصبح مسئولا مـع المتنازل بالتضامن عما استحق من ضرائب إلى تاريخ التنازل ، والمادة ٢٦ / ١ و ٣ من القانون رقم ٥٦ سنة ١٩٥٤ فى شأن الضريبة على العقارات المبنية المعدلة بالقانون رقم ٥٤٩ سنة ١٩٥٥ التى نصت على أن المستأجرين يكونون مسئولين بالتضامن مع أصحاب العقارات عن أداء الضريبة والغرامات المنصوص عليها فى القانون المذكور بقدر الأجر المستحق عليه ، وأن صاحب الأرض يعتبر متضامنا مع صاحب المبانى فى أداء الضريبة المستحقة .

وبالنسبة إلى الالتزام بأداء الضريبة لا يعتبر طرفاً سلبياً فى العلاقة الضريبية التى تنشىء هذا الالتزام سوى الطرف الذى ألزمه القانون بأداء الضريبة ، ولذا يسمى بالطرف القانونى soggetto giuridico تمييزاً له عما يسمى بالطرف الاقتصادى sogetto economico [2] وهو الذى يتحمل الضريبة على الرغم من عدم التزامه بها قانونا . مثال ذلك : تاجر التجزئة أو المستهلك إذ يتمكن التاجر المستورد فى كثير من الحالات من نقـل عبء الضريبـة الجمركيـة عليه بـاضافتهـا إلى ثمن السلعة المستوردة[3] .

وننبه إلى أن الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية لا يملك قانونا أن ينقل صفته هذه إلى شخص آخر لأن القانون هو الذى حدد أطراف هذه العلاقة .

ولما كان الالتزام الضريبى هو من التزامات القانون العام تفرضه

---

(١) ديلوجو ، المرجع السابق ص ٩٤ رقم ٣٠ .
(٢) Ingrosso ـ المرجع السابق ـ ص ١٦ رقم ١٨ .
(٣) حسين خلاف ـ فى الأحكام العامة ـ ص ١٦٤ .

الدولة بمالها من سلطة السيادة فإنه لا يجوز تبعا لذلك أن يتفق الملتزم مع آخر على الحلول بدلا عنه فى علاقته بالدولة . وتطبيقا لذلك فإنه لا يجوز تطبيق أحكام حوالة الدين المنصوص عليها فى المادتين ٣١٥ و ٣١٦ من القانون المدنى على الدين الضريبى ، لما يترتب على هذه الحوالة من براءة ذمة المدين الأصلى قبل الدائن وانتقال الدين نفسه إلى المحال عليه[1] وبالتالى فإنه إذا أقرت الإدارة الضريبية هذه الحوالة وقع إقرارها باطلا لخروجه عن حدود اختصاصها المقرر بالقانون وهو تطبيق القانون الضريبى .[2]

على أن ذلك لا يحول دون إمكان الاتفاق بين الملتزم الضريبى والغير على أن يتحمل هذا الأخير عبء الإلتزام لحسابه وباسمه ، وخاصة بالنسبة إلى الالتزام بالوفاء بالضريبة[3] . وفى هذه الحالة يعتبر أداء الغير للالتزام وفاءاً صحيحاً فى القانون[4] ، إلا أن هذا الوفاء الذى يقوم به غير الملتزم الأصلى بأداء الضريبة لا يضفى على هذا الغير وصفاً قانونياً ضريبياً لأنه لا يشىء ثمة علاقة ضريبية بينه وبين الادارة

---

(١) السنهورى - الوسيط جزء ٣ - ص ٥٨٥ وما بعدها ورقم ٣٢٩ وما بعدها .

(٢) حسين خلاف - المرجع السابق - ص ١٧٠ . وانظر ما تقدم ص ٩٦ وما بعدها رقم ٣٨ . فاذا أقرت الإدارة الحوالة وامتنع المحال إليه عن أداء الضريبة كان الملتزم الأصلى هو المرتكب للجريمة الضريبية .

(٣) بل قد يتقدم الغير للوفاء بدين الضريبة دون اتفاق سابق بينه وبين الممول كأن يتقدم أحد أقربائه لوفاء دين الضريبة المستحقة على دخله خوفا عليه من إجراءات التنفيذ ، أو أن يكون المدين شريكا فى شركة تضامن فيؤدى الضريبة عنه شريك آخر خشية أن يؤدى الحجز الإدارى الذى تجريه مصلحة الضرائب إلى التأثير فى نقاط الشركة . وقد جرت بعض الشركات على تحمل ضريبة القيم المنقولة المفروضة على التوزيعات التى تجريها هذه الشركات على مساهميها أو حتى سنداتها أو غيرهم . (أنظر حسين خلاف - لمرجع السابق - ص ١٦٦ . وانظر المادة ٣٢٣ مدنى وهى لا تتنافر مع طبيعة الدين الضريبى)

(٤) وقد ينص القانون صراحة على جواز مثل هذا الاتفاق (أنظر المادة الأولى من الفصل الثالث من الجدول رقم ٢ الملحق بقانون رسم الدمغة الملغى « رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٣ ») . ترتوباس - المرجع السابق - ص ٣٠٧ رقم ٣٢٧ وقد أشار إلى حكم لمجلس الدولة الفرنسى فى ٢١ نوفمبر سنة ١٩٤٧ .

الضريبية وبعبارة أخرى كما أكدنا من قبل يظل المدين الأصلى بالالتزام هو الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية[1] .

على أن القانون قد ينص فى بعض الأحوال على اعتبار وكيل الملتزم الأصلى طرفاً سلبياً فى العلاقة الضريبية مثال ذلك : ما نصت عليه المادة (٦) من اللائحة الجمركية من التزام صاحب البضاعة أو وكيله بتقديم إقرار عنها يسمى « شهادة » .

كما أن القانون قد يمنع فى بعض الحالات الانفاق بين الممول والغير على أن يتحمل هذا الأخير عبء الضريبة كما فى المادة ٥ / ٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل ، والمادة ٥ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة .

فى هذه الحالات يقع الاتفاق باطلا بين الممول والغير ، على أن أثر هذا البطلان لا يتعدى عدم إلزام الغير بأداء الضريبة دون أن يمس صحة الوفاء الذى قد يقوم به هذا الغير ، ولذلك يحق له الرجوع على الممول بما دفعه .

---

(١) ديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ٩٤ رقم ٣٠ ، وجاك ميشيل ـ المرجع السابق ـ ص ١٠٠ . وفى هذا المعنى قضى بأن الإقرار السنوى عن الأرباح وخسائر المنشأة تقديمه واجب حتما على الممول والمسئول عن الضريبة لا على مندوبه أو مديره أو مستخدمه . (إبتدائى مختلط فى ٢٣ فبراير سنة ١٩٤٢ الموسوعة المصرية للتشريع والقضاء ، مبادىء القضاء فى الضرائب للاستاذ محمد عبد الحميد السكرى طبعة ١٩٥٣ ص ١٩٦ رقم ٧٦٩) وانظر حكم محكمة القاهرة الابتدائية فى ٢٤ ديسمبر سنة ١٩٤٩ فى مجموعة الجرف جزء ٥ ص ١٨٧ المبدأ ٧١١ . وتتلخص القضية التى صدر فيها هذا الحكم فى أن أحد الشركاء فى شركة تضامن اشترى حصص شركائه الآخرين واشترط البائعون عليه ان يتحمل الضريبة المستحقة على أرباحهم فى المدة السابقة على إنسحابهم من الشركة مهما بلغت قيمتها . وعقب ذلك أرسلت المصلحة إلى الشريك المشترى نماذج هذه الضريبة وأعلنته فى هذه النماذج أنها تتمسك بتقدير أرباح « الشركة » التى آلت إليه بمبالغ معينة ، إلا أن المصلحة عادت فأخطرت باقى الشركاء السابقين بالضريبة ، فأخطرها المشترى بدوره بأنه هو المسئول عن الضريبة المذكورة طبقاً لاتفاقه مع شركائه ، إلا أن المصلحة لم تعترف بهذا الاتفاق وقامت بتوقيع الحجز على هذا المشترى ثم حجزت على أموال بعض الشركاء البائعين عندما لم تف المحجوزات بمستحقات المصلحة ، فطعن هؤلاء الشركاء فى الحجز الموقع على أموالهم واستندوا ضمن ما أستندوا إليه إلى قبول المصلحة التزام الشريك المشترى أمامها بالضريبة دون سواه ، فرفضت المحكمة هذا الدفع استناداً إلى أن الاتفاق بين الشركاء على تحمل أحدهم بالضريبة لا يلزم المصلحة ولا يحول دون استعمال سلطتها فى الرجوع على كل ممول شخصياً للوفاء بما عليه من الضريبة .

ويجب التميز بين الملتزم الأصلى بالدين الضريبى والمسئول عن أدائه . فقد يرى المشرع مساءلة الغير عن أداء الدين الضريبى إما بإعتباره مديناً متضامناً مع الدين الأصلى أو بإلزامه بأداء الدين بدلا منه . والمسئولية عن طريق التضامن قد فرضها المشرع من قبيل الجزاء مثال ذلك : ما نص عليه فى المادة ٤٥ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بشأن ضريبة الأيلولة على التركات من أنه يجب على كل من يشترى عقاراً أو أى حق آخر من الحقوق العينية آيلا إلى البائع من تركه أو من وصية ولم يكن قد مضى على وفاة المورث أو الموصى أكثر من عشر سنوات أن يتثبت قبل التعاقد من الوفاء بالرسوم المطلوبة للحكومة وإلا مسئولا بالتضامن مع الوارث البائع عن وفاء الرسوم المتأخرة وكل من يشترى منقولات مع علمه بعدم وفاء رسوم الأيلولة يكون مسئولا بالتضامن عن دفعها مع الوارث البائع[1]

وما نصت عليه المادة ١٧٩ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل من أن الشركاء مع الممول على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها فى كل من هذين القانونين أو بعضها باستعمال طرق احتيالية يعتبرون متضامنين مع الممول فى ما يترتب على ما فعله فروق الضرائب (تقابلان المادة ١٦٩١ من القانون العام للضرائب فى فرنسا)[2] .

وقد يفرضها القانون لضمان تحصيل الضريبة مثال ذلك ما نص عليه القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى المادة ٣٠ / ٢ من أن المتنازل والمتنازل له عن المنشأة مسئولان بالتضامن عما استحق من ضرائب على المنشآت المتنازل عنها إلى تاريخ التنازل .

ومن أجل تحقيق هذا الغرض - أى ضمان تحصيل الضريبة - أخذ القانون الضريبى بنظام الحجز عند المنبع فأوجب على بعض

---

(١)أنظر فى التمييز بين الدين الضريبى والمسئولية عنه Ingrosso المرجع السابق ص ٦٧ رقم ٨٣ .
(٢) تروتاباس ، المرجع السابق ص ٣٠٩ رقم ٣٢٨ .

الأشخاص غير المدينين بالضريبة[١] حجزها عند منبعها وأدائها إلى الادارة الضريبية مثال ذلك ما نصت عليه المادة ٧٠ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ من أن أصحاب العمل والملتزمين بالمعاش أو بالايراد هم الذين عليهم توريد الضريبة للخزانة مقابل خصمه مما عليهم .

ويلاحظ أن لا يترتب على وفاة الممول إلزام الورثة شخصيا بالدين الضريبي ، وانما طبقا للقاعدة المعمول بها فى القانون المصرى لا تركة إلا بعد سداد الديون ، فان التركة لا يتناولها رسم الأيلولة إلا بعد استبعاد ما عليها من الديون الضريبية التى على المورث . (المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة أيلولة على التركات) .

ولا يخل ذلك بما جرى عليه المشرع فى بعض الحالات من إلزام الورثة بأداء الضريبة المستحقة على مورثهم (أنظر المادة ١٧٣ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) مادام أن نطاق هذا الالزام لا يتعدى مال التركه . وفى هذه الحالة يعتبر الورثة طرفاً سلبياً فى علاقة ضريبية يترتب عليها إلزامهم بأداء ديون مورثهم الضريبية من مال التركة .

وعلى عكس ذلك فإن القانون الفرنسى يلزم الورثة شخصيا بديون المتوفى متى قبلوا التركه .[٢]

والطرف السلبى فى العلاقة الضريبية قد يكون شخصا طبيعياً أو معنوياً[٣] على أننا ننبه بإنه لا يكفى لاعتبار شخص ما طرفاً سلبياً فى العلاقة الضريبية أن يكون مخاطبا بالقانون الضريبى وأنما يتعين فوق

---

(١) تروتاباس ، المرجع السابق ص ٣٠٩ رقم ٣٢٩ ، حسين خلاف ، المرجع السابق ص ١٩٤ .

(٢) راجع A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ١٢٥ رقم ٣٥ ـ وديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ١٢٥ رقم ٣٥ . ويلاحظ أن رسم الأيلولة يفرض على الوارث شخصيا لأنه لا ينشأ إلا بعد الوفاة .

(٣) المرجع السابق ص ١٧ رقم ١٩ Ingrosso .

ذلك أن تتوافر لديه الأهلية [1] اللازمة لممارسة هذا الالتزام وهو ما يعبر عنه بالأهلية الضريبية Capaicità tributorie .

ويرجع فى تحديد أهلية الالتزام بأداء دين الضريبة إلى ماقرره القانون المدنى من أحكام الأهلية ، فيسأل الولى أو الوصى أو القيم حسب الأحوال عن الالتزام الضريبى ويعتبر مسئولا عن الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية باعتباره ممثلا للقاصر المكلف بأداء الضريبة .[2]

كما تسرى قواعد الأهلية المنصوص عليها فى القانون المدنى على الالتزامات الضريبية التى يقصد بها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها .[3] وتبعاً لذلك فإن الممثل القانونى لناقص الأهلية الذى يلتزم بأداء دين الضريبة يقع عليه فى الوقت نفسه عبء مباشرة الالتزامات الضريبية الأخرى المتعلقة بهذا الدين باعتبارها من أعمال الإدارة . وهذا المعنى هو ما أكدته الفقرة الأخيرة من المادة ٦ (ب) من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى شأن الضريبة على العقارات المبنية . والمادة ٢١ من القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ بفرض ضريبة أيلولة على التركات .

---

(١) تروتاباس ـ المرجع السابق ـ ص ٣٠٨ رقم ٣٢٨ . حسين خلاف ـ المرجع السابق ـ ص ١٨٢ . وبهذا المعنى نصت المادة ٥٠٠ / ٢ من القانون المدنى السويسرى على أن الورثة ملزمون شخصياً بديون المتوفى ، وقد ذهب الفقه إلى أن هذا النص ينطبق على التزامات القانون العام ـ ومنها الالتزامات بدين الضريبة ـ أسوة بالتزامات القانون الخاص . (جاك ميشيل) المرجع السابق ص ٨٨ .

(٢) راجع A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ١٢٥ رقم ٣٥ . وديلوجو ـ المرجع السابق ـ ص ١٢٥ رقم ٣٥ . Ingrosso ، المرجع السابق ـ ص ١٧ رقم ٢٠ .

(٣) أنظر A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ٣٢٩ رقم ٩٣ وص ١٣٠ رقم ٣٦ . وحسين خلاف ، المرجع السابق ص ١٧٢ .

وهـذه النصوص المتنـاثرة التى أكـدت واجب الممثل القـانونى لناقص الأهلية فى مباشرة الالتزامات الضريبية تكشف عن قاعدة عامة بالنسبة إلى جميع أنواع هذه الالتزامات .

ويجب أن يلاحظ الفارق الهـام بين مسئـولية الممثـل القانـونى لناقصى الأهلية (الولى أو الوصى أو القيم أو الوكيل عن الغـائب) وبين مسئولية الغير الذى يلزمه القانون بأداء الضريبة وإن لم يكن مدينا بها كما فى حالة حجز الضريبة عند المنبع .

ذلك أن مسئولية الممثل القـانونى تنـظمها القـواعد العـامة فى الأهلية فى القانون المدنى بينما تخضع مسئولية الغير للقواعد التى ينص عليها قانون الضريبة . هذا إلى أن الممثل القانـونى لناقصى الأهليـة لا تتبع بشأن أمواله الخاصة إجراءات التنفيذ عند عدم أداء الضريبة وإنما ترد على الأموال لناقصى الأهلية ـ وذلك بخلاف الغير الملزم بأداء الضريبة فإن التزامه هذا ينظمه القانون الضـريبى[1] ويجعل الملتـزم مسئولا فى ماله الخاص عن الوفاء بالدين الضريبى .

وبالنسبة إلى الشخص المعنوى فإن ممثله القانونى يعتبر الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية .

٤٧ ـ الفاعل الأصلى فى الجريمة الضريبية :

يبين مما عرضناه آنفا عن العلاقة الضريبية التى ينشؤها القانون الضريبى وتحديد الطرف السلبى لهذه العلاقة ، أن القانون الضريبى يضع نوعا من التنظيم الخاص يخضع له أشخاص معينـون يشكلون الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية . وهذا هو الأصل إلا أن القانون الضريبى قد ينص على نوع من التنظيم العام الذى يترتب عليه اعتبار

---

(١) حسين خلاف ـ المرجع السابق ـ ص ١٩٨ .

جميع الأشخاص طرفاً سلبيا فى نوع معين من العلاقات الضريبية كما فى المادتين ٣٢ و ٣٠ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة .[1] فالجرائم الواردة فى هاتين المادتين تنطوى على مخالفة نوع معين من الالتزامات الضريبية التى ترد على عاتق شخص معين وإنما يتحملها الكافة دون تمييز .

ولما كان أثر التنظيم الخاص الذى يتميز به القانون الضريبى هو إنشاء علاقات ضريبية بين الدولة ممثلة فى الإدارة الضريبية وبعض الأشخاص ، فإنه يمكن القول بأنه طالما أن الواجبات الضريبية الجنائية لايتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفا سلبيا فى العلاقة الضريبية التى نشأ عنها هذا الواجب ، فإنه لا يعتبر فاعلا أصليا فى الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا فى هذه العلاقة الضريبية . فمثلا لا يعتبر فاعلا أصليا فى جريمة عدم تقديم الإقرار سوى من كان ملزما بتقديم الإقرار ولا يعتبر فاعلا أصليا فى جريمة عدم أداء الضريبية فى الميعاد إلا من كان ملزما بأداء الضريبة ، وهكذا .

أما فى الحالات الاستثنائية التى يضع فيها النص الضريبى نوعا من التنظيم العام فإن القانون لا يشترط توافر صفة معينة فيمن يلتزم بمراعاة ما يقضى به هذا التنظيم من واجبات . وعلى هذا الأساس يصلح كل شخص لاعتباره فاعلا أصلياً فى الجريمة الضريبية المترتبة على مخالفة أحكام هذا التنظيم العام .

---

(١) نصت المادة ٣٢ على معاقبة كل من باع أو عرض للبيع طوابع أوراق دمغة بسعر يزيد على السعر المقرر لها . ونصت المادة ٣٠ على معاقبة كل من صنع أو حمل فى الطرق للبيع أو وزع أو عرض للبيع مطبوعات أو نموذجات مهما تكن طريقة صنعها تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع مصلحة الضرائب المشابهة تسهل قبولها بدلا من الأوراق المقلدة ، ومعاقبة كل من استعمل أو باع أو شرع فى بيع طوابع دمغة سبق استعمالها مع علمه بذلك ومعاقبة كل من تعمد من موظفى الحكومة أو غيرهم إساءة استعمال ، أختام دمغة الضرائب بطريقة من شأنها ضياع مال على خزانة الدولة .

وقد يتعدد الفاعلون الأصليون فى الجريمة الضريبية وذلك عند تعدد الأطراف السلبيون فى العلاقة الضريبية كما فى التضامن بالوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة ،[1] وفى حالات تعدد الملتزمين بأداء عمل واحد معين كما بالنسبة إلى التزام الورثة والموصى لهم والموهـوب لهم وعلى من آل إليه الاستحقاق فى وقف أو على من ينوبون شرعا عن واحد ممن ذكروا أن يقدموا لمصلحة الضرائب فى خلال ثلاثين يوما من حدوث الوفاة إقراراً مؤقتاً وقائمة جرد تفصيلية .[2]

والضابط فى تعدد الفاعلين فى الجريمة الضريبية أن يكون كـل منهم ملتزماً بالالتزام الضريبى ذاته الذى وقعت الجريمة بمخالفته .

ويلاحظ أنه لا محل فى الجرائم الضـريبية ـ المخـالفة للتنـظيم الخاص ـ بما استقر عليه قضاء محكمة النقض من أنه يعتبر فاعلا أصليا فى الجريمة من قام بدور مباشر فى تنفيـذ الجريـمة اقتضى وجوده عـلى مسرحها وإتيانه عمـلا من الأعمال المكـونة لهـا .[3] وعلة ذلك هـو ما سبق أن أكدناه مرارا من أن الفاعل الأصـلى فى هذه الجـرائم هو الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية .

فإذا أمكن تصور الإشتراك فى هذه الجريمة ممن ليس طرفاً سلبياً فى هذه العلاقة المذكورة ـ كما سنبين ـ فإنه لا يمكن أن يؤدى هذا الاشتراك أذا ماتم بطريق المساعدة لمجرد أن الشريك قد قام بدور مباشر فى تنفيذ

---

(١) راجع تروتاباس ـ ص ٣٠ رقم ٣٢٨ . وانظر على سبيل المثال المادة ٢/٥٩ من القانون رقم ٤١ لسنة ١٩٣٩ التى نصت على تضامن المتنازل له عن المنشأة فى المسئولية عما استحق من ضرائب عن المنشآت المتنازل عنها إلى تاريخ التنازل .

(٢) المادتان ١٩ و ٢٠ من القانون رقم ١٤٢ سنة ١٩٤٤ .

(٣) نقض ٢٣ يونية سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام س ١٠ ص ٦٨٨ رقم ١٥٣ ، ٤ نوفمبر سنة ١٩٥٨ س ٩ ص ٨٧٩ رقم ٢١٦ ، ٩ ديسمبر سنة ١٩٥٧ س ٨ ص ٩٦٤ رقم ٢٦٥ ، ٦ مارس سنة ١٩٥١ س ٢ ص ٧٢٣ رقم ٢٧٣ ، ٢٠ يناير ١٩٤٨ مجموعة القواعد جزء ٥ ص ٤٧٠ رقم ٥١٣ ، أول ديسمبر سنة ١٩٤٧ جزء ٧ ص ٤٠٧ رقم ٤٣٢ ، ٦ مايو ١٩٤١ سنة ١٩٤١ جزء ٥ ص ٥٢٦ رقم ٢٦٩ ، يناير سنة ١٩٤٠ جزء ٥ ص ٦٧ رقم ٤٥ .

الجريمة على مسرح ارتكابها إلى اعتباره فاعة أصلياً فيها . مثال ذلك فى جريمة التهريب الجمركى من يساعد مستورد البضاعة المراد تهريبا من الضريبة بمحاولة تلهية رجال حرس الجمارك الواقفين على الباب لتمكين المستورد من تهريب البضاعة فهذا الجانى طالما أنه ليس ملزماً بدفع الضريبة الجمركية عن البضاعة المهربة أى لا يعد طرفاً فى علاقة ضريبية بينه وبين الدولة ، فإنه لا يعتبر فاعلا أصلياً فى جريمة التهريب الجمركى وإنما مجرد شريك فيها بطريق المساعدة مع أن الدور الذى قام به هذا الجانى من شأنه أن يجعل فاعلا أصلياً تطبيقاً للمعيار الذى أخذت به محكمة النقض فى جرائم القانون العام .

على أنه يلاحظ بالنسبة إلى الالتزامات الضريبية العامة ـ كالالتزام بعدم تقليد طوابع مصلحة الضرائب ، حيث يشمل الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية لجميع الاشخاص دون تمييز فإنه تنطبق بشأنها القواعد العامة فى قانون العقوبات الضريبى بشأن الفاعل الأصلى .

٤٨ ـ الجريمة التى تقع بفعل الغير :

الأصل فى القانون الضريبى ، كما بينا أنه يقيم تنظيماً خاصاً من شأنه أن ينشىء علاقات ضريبية لها طرف سلبى معين يعتبر وحده الفاعل الأصلى فى الجريمة الضريبية . على أنه قد يعهد هذا الطرف السلبى إلى الغير بالوفاء بالإلتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه مثال ذلك أن يوكل الممول فى ضريبة الإيراد العام شخصاً فى دفع الضرائب وتقديم إقرارات الضريبة ، فيهمل هذا الأخير فى الوفاء بهذه الالتزامات . فما أثر ذلك على مسئولية الملتزم الأصلى ومن هو الفاعل للجرائم المترتب على مخالفة هذه الالتزامات ؟ .

يجب أن يستبعد من نطاق البحث بادىء ذى بدء الممثل القانونى لناقصى الأهلية ومن فى حكمهم لما سبق أن قلناه من أن هذا الممثل

القانونى يعتبر المسئول عن القيام بالتزامات الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية لا ناقص الأهلية ومن فى حكمه الذى يمثله ـ مما مقتضاه أن هذا الممثل القانونى يعتبر فاعلا للجريمة التى وقعت منه .[1] ومع ذلك فقد ذهب البعض[2] إلى أن الممثل القانونى حين يقع منه الفعل المكون للجريمة الضريبية يعتبر ناقص الاهلية ومن فى حكمه فاعلا للجريمة معه بأعتبار أنه قد نال الفائدة المترتبة على وقوع هذه الجريمة وهو رأى مردود بأن المسئولية الجنائية فى الجريمة الضريبية هى مسئولية شخصيه وليست مسئولية مادية ، مما لا يتفق معه تقرير مسئولية ناقص الأهلية ومن فى حكمه لمجرد أن الجريمة عادت عليه بالفائدة . وذهب رأى آخر إلى أن ناقص الأهلية ومن فى حكمه قد يعتبر شريكا بالتحريض أو الاتفاق أو المساعدة حسب الأحوال ، وأن الممثل القانونى لا يعتبر فاعلا للجريمة لأنه ليس طرفا فى علاقة معينة وبينه وبين الدولة ـ وهو رأى غريب على القانون لما ينتهى إليه من نتيجة شاذة مؤداها وجود جرائم لا فاعل لها ، فضلا عن أن الممثل القانونى كما بينا يعتبر المسئول عن الالتزامات الضريبية الملقاة على عاتق الطرف السلبى .

والخلاصة إذن أن الممثل القانونى هو الفاعل الأصلى للجريمة الضريبية التى تقع بمخالفته الالتزامات الضريبية المفروضة عليه . أما ناقص الأهلية ومن فى حكمه فلا يسأل إلا عن الاشتراك فى الجريمة التى يرتكبها ممثلهم القانونى وذلك متى توافرت لديهم الأهلية الجنائية وقاموا بفعل من أفعال الاشتراك .

وإذن فإن نطاق البحث ينحصر فى بيان من يعتبر فاعلا أصليا للجريمة الضريبية عندما يقع الفعل المكون لهذه الجريمة ممن وكل إليهم الطرف السلبى القيام بالالتزام الضريبى الذى وقعت الجريمة بمخالفته .

---

(١) راجع A. Dus ، ـ المرجع السابق ـ ص ٣٢٨ و ٣٢٩ رقم ٩٣ .

(٢) راجع جاك ميشيل ـ المرجع السابق ـ ص ٩٧ .

ونـنبه إلى أن هذا البحث يتصل اتصالا وثيقاً ببحث المسئوليـة الجنائية الضريبية . وهو ما سنتعرض له بالتفصيل عند دراسة الركن المعنـوى . ونوجـز فى هذا المقـام فنجتزىء بـالإشارة إلى أن قـانـون العقوبات الضريبى يتميز بأن معظم جرائمه لها طبيعة المخالفات أى من نوع الجنح المخالفات « délits contraventions » أو المخالفات المجنحة . وهذه الجرائم ـ كما سنبين ـ لا يتطلب فيها القانون توافر القصد الجنائى أو الخـطأ غير العمـدى بل يستـوى فيها تـوافر أى من نـوعى الخطأ المذكورين دون أن يؤثر أحدهما فى التكييف القانونى للجريمة .

ولـما كان القـانون الضـريبى ـ كـما سبق أن أكـدنـا ـ لا يعتـد إلا بـالطرف السلبى فى العـلاقة الضـريبية أو الممثـل القانـونى له ، ولا يقيم وزنا للاتفاقات الخاصة التى قد يعقدها هذا الطرف السلبى مع الغير للقيام بما عليه من التزامات ضريبية نيابة عنه .

لما كان ذلك ، فإذا إذا أهمل الغير فى مباشرة الالتزام الضريبى ، فإن الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية يكون وحده هو المسئول عن ذلك باعتباره فاعـلا أصليا ، وبعبـارة أخرى يعتبـر فى نظر القـانون الضريبى ـ مخالفاً لما ألقى عليه من التزامات ضريبية .[1] فمسئولية هذا الطرف السلبى تكون عن مسلكه الشخصى الذى انحصر فى الإخلال بالالتزام المفروض عليه لا عن الفعل الذى أتاه الغير .[2]

وعلة ذلك واضحة بالنسبة إلى الجرائم السلبية ؛ لأن الالتزام بالقيام بعمل معين يقع أساساً على عاتق الطرف السلبى . فإن لم يباشره وقعت الجريمة بفعله هو . فالممـول الذى يتـرك لوكيله مهمـة تقديم

---

(١) A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ٢٠٢ رقم ٥٧ . ويلاحظ أنه إذا أوفى الغير بالالتزام الضريبى فإن الجريمة لا تقع بسبب عدم تحقق النتيجة فى الجرائم الإيجابية ـ وهو المسير فى العالم الخارجى ـ أو بسبب عدم تحقق الوضع السلبى اللازم توافره فى الجرائم السلبية ـ وهـو عدم تحقق الإلتـزام الضريبى الذى فرضه القانون .

(٢) Villey ـ تعليق على نقض ١٢ مايو سنة ١٨٩٣ سيرى ١٨٩٤ ـ ١ ـ ٢٠١ .

الإقرار أو دفع الضريبة فى الميعاد يعتبر مخالفاً لإلتزامه الضريبى إذا لم يقدم الإقرار أو لم يؤد الضريبة فى الميعاد ، ولا يحول دون وقوع الجريمة توقعه قيام الغير بالوفاء بالالتزام الضريبى مادام القانون قد قصر عبء الالتزام على عاتق الطرف السلبى وحده دون غيره .

ولا يتغير الحل بالنسبة إلى الجرائم الإيجابية ، فإن مقتضى التزام الطرف السلبى بالإمتناع عن عمل معين أن يلتزم بالضرورة بمنع وقوع هذا العمل إذا قام به من ينوب عنه من الغير . مثال ذلك : الالتزام الواقع على من يشتغل عادة بتأجير الخزائن وتكون لديه خزائن مؤجرة كلها أو بعضها لشخص توفى بعدم السماح بفتح الخزانة فبى غيبة مندوب مصلحة الضرائب فهو يقتضى الالتزام بمنع الغير من القيام بهذا العمل ، فإن عهد إليه بالقيام بالالتزام المذكور تعين عليه أن يقوم بمراقبته للتحقق من مباشرته طبقاً للقانون . وإهماله فى المراقبة هذا يؤدى إلى عدم منع الغير من القيام بالعمل المحظور عليه أداؤه . وبالتالى إلى الإخلال بالالتزام المفروض عليه بالامتناع عن هذا العمل . فإذا قام الغير بفتح الخزانة للورثة فى غيبة مندوب مصلحة الضرائب كان الطرف السلبى مسئولا عن هذا الفعل باعتباره فاعلا أصلياً .

ولا محل هنا للتساؤل عن السند القانونى لمساءلة الطرف السلبى عن الجريمة الإيجابية المترتبة على هذا الامتناع ـ كما ذهب البعض ـ لأن الجنح والمخالفات ـ ومنها معظم الجرائم الضريبية ـ لا يشترط فيها توافر القصد الجنائى لدى الجانى ، بل يكفى مجرد تحقيق الخطأ غير العمدى لمساءلته عن النتيجة . ومن المسلم أن الخطأ غير العمدى كما قد يقع فى صورة إيجابية فإنه قد يتم فى صورة سلبية ،[1] وبالتالى فإن مجال البحث

---

(١) بينما ذهب القضاء الفرنسى إلى عدم إقرار سببية الإمتناع فى الجرائم العمدية فقد اتجه على العكس من ذلك إلى إقرار هذه السببية فى الجرائم غير العمدية . (انظر نقض فرنسى جنائى ١٩ فبراير سنة ١٩٥٧ J. C.P. 1957. V. 50 ومحكمة Pau فى ٢ ديسمبر سنة ١٩٤٣ J. C. P. 1944, 11. 2724 .

فى مدى اعتباره الإمتناع سببا للجريمة الضريبية ينحصر فى الجرائم العمدية .(١)

وقد أقر القضاء مبدأ مسئولية الملتزم الأصلى جنائياً عن أفعال تابعية فى المخالفات والجنح التى من طبيعتها مادام الإلتزام الذى وقعت الجريمة بمخالفته يقع عبؤه عليه وحده ـ فقضى بمسئولية المالك عن مخالفة الالتزام بالكنس والرى إذا وقعت من المستأجرين .(٢) ومسئولية المقاول عن مخالفة تابعية للوائح المتعلقة بعربات الكسح .(٣) ومسئولية الصيدلى الملزم بممارسة مهنته بنفسه عن مخالفة المحضِّر لقانون الصيدلة ،(٤) ومسئولية رب العمل عن مخالفات لوائح العمل التى ارتكبها تابعوه ،(٥) ومسئولية مالك المنزل الذى ينذره مكتب الصحة بتفريغ بئر فى فناء منزله مما به من مواد ضارة بالصحة فيعهد بهذه العملية إلى أحد المقاولين فلا يقوم بها هذا الأخير فى الميعاد القانونى .(٦)

وننبه إلى أنه فى هذه الحالات وإن كان الفعل الذى يقوم به الغير يؤدى إلى الإخلال بالالتزام الضريبى ، إلا أن مساءلة الطرف السلبى عن هذا الاخلال إنما تتقرر عن نشاطه هو الشخصى فى الاخلال

---

(١) ولهذا اقتصر نص المادة ٤٦ من مشروع قانون العقوبات الموحد بشأن الجرائم الايجابية التى تقع بطريق الترك على الجرائم المقصودة (العمدية) .

(٢) نقض جنائى ـ فرنسى ٢٢ أكتوبر سنة ١٩٣٦ سيرى ١٩٣٨ ـ ١ ـ ٣٧ ، ٢١ ديسمبر سنة ١٩٠٧ سيرى ١٩١٠ ـ ١ ـ ٥٩٣ ، ٣ ديسمبر سنة ١٨٨٠ سيرى ١٨٨١ ـ ١ ـ ٤٨٥ ، محكمة السين ٢٦ يونية سيرى ١٩٠٢ ـ ٢ ـ ٢١٩ .

(٣) نقض جنائى ـ فرنسى ٤ يونيه سنة ١٨٤٢ ـ ١ ـ ٨٨٥ . وانظر مقال كوست السالف الإشارة إليه ص ٦٣٧ .

(٤) نقض جنائى ـ فرنسى ٢٠ نوفمبر سنة ١٩٤٤ دالوز ١٩٤٥ ـ ٣٩١ ، ١٢ مايو سنة ١٨٩٣ سيرى ٩٤ ـ ١ ـ ٢٠١ وتعليق Villey .

(٥) نقض جنائى ـ فرنسى ٢٨ فبراير سنة ١٩٥٦ دالوز ١٩٥٦ ـ ٣٩١ ، ٣٠ نوفمبر سنة ١٩٥٠ دالوز ١٩٥١ ـ ١٦١ ، ٢٣ نوفمبر سنة ١٩٥٠ مجموعة الأحكام (.Bull) رقم ٢٦٧ .

(٦) نقض مختلط ـ ١٢ ديسمبر سنة ١٩١٨ « عمر السعيد ص ١٤٥ هامش ٦ » .

بالالتزام المفروض عليه وحده لا بسبب الفعل الذى ارتكبه الغير أى أن مسئوليته عن الجريمة هى مسئولية شخصية وليست مسئولية عن فعل الغير . [1]

وعلى هذا الأساس تنعقد مسئولية الملتزم الأصلى متى قام الغير بالفعل المؤدى إلى الإخلال بالالتزام ، ولو تم ذلك منه عن عمد أو إهمال ، مادامت الجريمة التى وقعت لا يشترط لقيامها توافر القصد الجنائى لدى الفاعل .[2]

وغنى عن البيان أن المسئولية الشخصية للملتزم الأصلى عن الجريمة التى تتحقق بفعل الغير انما تنحصر بالنسبة إلى الجرائم التى تقع مخالفة لالتزامات مفروضة عليه وحده ، وهو مالا يتحقق إلا إذا كان النص الذى فرض الالتزام يضع تنظيما خاصا لايتوجه به إلا لمن توافرت فيهم صفات معينة ، وهو أمر تتميز به معظم الالتزامات الضريبية كما بينا من قبل .

هذا إلى أن ما قلناه فيما تقدم بشأن مسئولية الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية يتحدد بالجرائم الضريبة التى هى من نوع المخالفات المجنحة ، وهى تشكل كما قلنا معظم الجرائم التى ينظمها قانون العقوبات الضريبى .

أما فى الجرائم العمدية ، فحيث يستلزم القانون توافر القصد الجنائى لدى المتهم فإنه يلزم إثبات هذا القصد بالنسبة إلى الملتزم الأصلى لا بالنسبة إلى الغير الذى يقع منه الفعل المكون للجريمة . فمثلا فى جريمة تقديم إقرارات مزورة وهى جريمة عمدية ؛ إذا وكل الممول إلى شخص مهمة تقديم هذا الإقرار فقام هذا الأخير بالادلاء ببيانات غير صحيحة فى هذا الاقرار ، فإن الممول لا يسأل عن هذه الجريمة ولو توافر

---

(١) أنظر روجر ـ المرجع السابق ـ ص ٣٦ .

(٢) راجع A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ٢٠٢ رقم ٥٧ .

القصد الجنائى فى حق الغير ، لأن العبرة كما قلنا بتوافر هذا القصد لدى الملتزم الأصلى نفسه . ولا يقال بأن الممول ـ وهو الملتزم الأصلى بتقديم الإقرار الصادق قد خالف هذا الالتزام بعدم مباشرته بنفسه وترك العبء لغيره دون أن يقوم بمراقبة هذا الغير لمنعه من مخالفة الالتزام المذكور . لا يجوز التحدى بهذا القول طالما أنه يشترط فى هذه الجريمة توافر القصد الجنائى لدى الممول نفسه ، مما يقتضى تبعاً لذلك توافر إرادة النتيجة ، وهو مالم يتحقق فى المثال السابق باعتبار أن الممول حين خالف الالتزام المفروض عليه لم يكن يتوقع أن يدلى فيه الغير ببيانات غير صحيحة وهو ما ينفى إرادة النتيجة التى هى من عناصر القصد .[1]

أما إذا توافر لديه القصد الجنائى سواء بتحريض الغير أو بالاتفاق معه على الإخلال بالالتزام ، أو بعلمه بنية الغير بهذا الاخلال وتركه إياه يحقق ما نوى راغباً فى النتيجة المترتبة على ذلك ، فإنه يعتبر مسئولا عن الجريمة العمدية بوصفه فاعلا أصلياً .

وخلاصة ما قدمناه أن الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية يعتبر فاعلا أصلياً للجريمة الضريبية متى وقعت نتيجة الإخلال بالالتزام المفروض عليه ولو قام الغير بالفعل المؤدى إلى هذا الاخلال مادام هو المدين الأصلى بهذا الالتزام وعليه وحده ينسب الاخلال به . هذا إلا إذا كانت الجريمة عمدية فلا تقع الجريمة الضريبية بمجرد عدم مباشرة تابعة الالتزام المفروض عليه ، ما لم يتوافر فى حقه القصد الجنائى .

تلك هى القاعدة ؛ تطبيقاً لمبدأ المسئولية الشخصية أى لا جريمة

---

(١) على أنه فى هذا المثال يعتبر الملتزم الأصلى فاعلا فى جريمة عدم تقديم الأقرار ، وذلك باعتبار أن القانون يلزمه بتقديم إقرار صحيح ، وهو ما لم يباشره . هذا فضلا عن اعتبار الغير فى هذه الحالة شريكا لفاعل حسن النية طبقا للمادة ٤٢ عقوبات .

بلا خطأ « Nullum crimen sine culpa » .[١] على أن القانون قد يخرج عن هذه القاعدة فينص صراحة على مسئولية الشخص عن الجريمة ولو لم يأت هو الفعل المادى المكون لها ، مؤسساً ذلك على افتراض الخطأ « Présomption de culpabilité »[٢] مثال ذلك : ما نصت عليه المادة ١٧٨٠ من القانون العام للضرائب فى فرنسا من أن ملاك البضائع يكونون مسئولين عن أعمال تابعيهم من عمال وموظفين وخدم بالنسبة إلى الضرائب والمصادرة والغرامات والمصروفات وتطبيقاً لذلك قضت محكمة النقض الفرنسية بمسئولية المالك عن تزوير تابعة أقراراً باسمه .[٣] مع أنها جريمة عمدية .

وقد ذهب البعض إلى أن ما نصت عليه المادة (٣٣) من قانون الدمغة الإيطالى[٢] رقم ٤٩٢ الصادر فى ٢٥ يونيه سنة ١٩٥٣ ؛ من أن القضاة والموظفين العامين ومسجلى العقود والمحامين وغيرهم ممن أورده هذا القانون مسئولين بالتضامن مع المتهمين بالجرائم المتعلقة بالمحررات التى تقدم إليهم أثناء تأدية وظيفتهم من قبيل المسئولية عن فعل الغير والصحيح أنها مسئولية شخصية بسبب قبول محرر لم تدفع عنه ضريبة الدمغة .[٤]

---

(١) أنظر نقض جنائى فرنسى - ٢٦ فبراير سنة ١٩٥٦ .
J. C. P., 1956, 11, 3904 .
Roger merle : Droit pénal génerale, - 1957 - P. 211 .
Roux : Cours de droit criminel français, t. 1, - 1927. P. 359 .
Maurice Costes : De quelques considérations sur la responsabilité pénale dite. du fait d'autrui .

وراجع محمد مصطفى القللى المسئولية الجنائية - طبعة ١٩٤٥ - ص ٩٦ .

(٢) راجع ديلوجو فى الخطيئة - المرجع السابق - ص ١٣١ وما بعدها رقم ٢٢٦ وما بعده . ومن أمثلة ذلك فى قانون العقوبات العام المصرى المادة ١٩٥ عقوبات والمادة ٣٨ من القانون رقم ٣٧١ سنة ١٩٥٦ فى شأن المحال العامة والمادة ٢٢ من القانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٤٩ المعدلة بالقانون رقم ١٨ لسنة ١٩٥٥ بشأن الأندية . والمادة ١٥ من الرسوم بقانون رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٠ الخاص بشئون التسعير الجبرى والمادة ٥٨ من المرسوم بقانون رقم ٩٥ سنة ١٩٤٥ بشأن التموين .

(٣) نقض جنائى ٣ يناير سنة ١٩١٨ - موسوعة دالوز جزء ١ - ص ٥٦٠ رقم ١٦٠ .
(٤) La legge di bollo .

وقد كانت المادة (٣٦) من اللائحة الجمركية تنص على تحصيل الغرامة التى يحكم بها من الفاعلين والشركاء . وكذا من أصحاب البضائع وقباطين السفينة ، إلا أنه يلاحظ أن إلزام أصحاب البضائع والقباطين بالغرامة عن التهريب الجمركى الذى وقع من غيرهم لا يعنى مساءلتهم عن الجريمة التى وقعت من الغير نظراً إلى أن التهريب الجمركى فى ظل تلك اللائحة لم يكن يعتبر جريمة .

والآن وقد فرغنا من تحديد من هو الفاعل الأصلى فى الجريمة الضريبية سواء وقعت بفعله أو بفعل غيره علينا أن نحدد من هو الشريك فيها .

المطلب الثانى

الشريك

٤٩ ـ من هو الشريك :

قلنا إن الفاعل الأصلى فى الجريمة الضريبية هو الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية . ومقتضى ذلك أن الجريمة الضريبية ـ فى الأصل ـ لا تقع إلا من توافرات لديه صفة خاصة ، إلا أنه وفقا للنظام الذى أخذ به القانون المصرى يستمد الشريك اجرامه من تجريم الفعل الذى ساهم فيه لا من إجرام الفاعل نفسه ، فهى إعارة قاصرة على الجريمة نفسها دون مرتكبها ، بمعنى أنه لا يحول دون اعتبار الشخص شريكا فى جريمة ما أن يقتضى القانون فاعلها وصفا معينا لا يتوافر فى الشريك بحيث لا يمكن وقوع هذه الجريمة من الشريك[1] . مثال ذلك :

---

(١) دونييه دى فابر ـ المرجع السابق ـ ص ٢٥١ رقم ٤٣٣ .

اشتراك أحد الأفراد العاديين فى جريمة رشوة أو اختلاس ارتكبها موظف عمومى ، واشتراك امرأة فى جناية اغتصاب أنثى . وبناء على ذلك حكم بأن يعتبر شريكا فى الإفلاس بطريق التدليس من ساهم مع التاجر فى ارتكاب هذه الجريمة بفعل من أفعال الاشتراك ولو لم يكن هو يحمل هذه الصفة[1].

لما كان ذلك ، فإنه وإن كانت الجرائم الضريبية - بحسب الأصل - لا تقع إلا من أشخاص ذى صفة معينة ، فانه يجوز فيها الاشتراك ممن لا يتوافر فيهم هذه ، وبعبارة أخرى يجوز فيها الاشتراك ممن لا يمكن لهم أن يكونوا غير شركاء ![2] .

والآن نقسم دراستنا للشريك الجريمة الضريبية إلى قسمين (الأول) فى أركان جريمة الاشتراك . (الثانى) عقوبة الشريك .

٥٠ - (أولا) أركان جريمة الاشتراك :

يلزم للعقاب على الاشتراك قانونا توافر الأركان الآتية : (١) وقوع فعل معاقب عليه . (٢) أن يقع الاشتراك باحدى الطرق المبينة فى القانون . (٣) قصد الاشتراك .

وأنه وإن كان تحديد أركان الاشتراك أمر يتكفل ببحثه قانون العقوبات العام ، إلا أن الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية تقضى العناية ببحث بعض المسائل التى تهمها بوجه خاص ، وهو ما سنقتصر على بيانه فى هذا المجال .

---

(١) نقض جنائى ١٣ مارس سنة ١٩٣٦ دالوز الأسبوعى ٣٦ - ٢٥٤ ، ٢ أكتوبر سنة ١٨٥٦ سيرى ٥٧ - ١ - ٧٩ .

(٢) وتطبيقاً لذلك ذهب القضاء الفيدرالى فى سويسرا إلى أنه من بين الجرائم التى تتوقف على صفة معينة فى فاعلها « délite strictement personnels » جريمة الإقراض بالربا الفاحش لأنها تتطلب فى فاعلها أن يكون هو الذى يحصل بنفسه على الفائدة غير المشروعة . أنظر مقال الأستاذ Hans Schultz فى المجلة الدولية لقانون العقوبات سنة ١٩٥٧ ص ١٣٥ .

١ ـ وقوع فعل معاقب عليه :

قلنا أن الشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله ومن ثم فيتعين لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية دون عبرة بمسئولية الفاعل ، كما لو توفى أو كان حسن النية (فى الجرائم العمدية) .

يستوى فى ذلك أن تقع الجريمة تامة ، أو يقتصر الحال على مرحلة الشروع . غير أنه فى جرائم الضرائب التى تدخل فى مصاف الجنح يتعين أن ينص القانون على العقاب على الشروع فيها مثل جرائم التهريب الجمركى .

٢ ـ أن يقع الإشتراك بإحدى الطرق المبينة فى القانون :

حصرت المادة ٤٠ من قانون العقوبات (المقابلة للمادة ٥٨ من المشروع) وسائل الاشتراك فى التحريض والاتفاق والمساعدة . كما أشارت المادة ١٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . إلى هذه الوسائل في صدد الاشتراك فى جريمة التحايل للتخلص من أداء الضريبة[١] .

ويلاحظ أن هذه الوسائل تتميز بأنها إما أن تكون سابقة على ارتكاب الجريمة أو معاصرة لها . أما المساعدة التى قد يقوم بها الغير بعد وقوع الجريمة فانها لا تعد وسيلة من وسائل الاشتراك وإن كانت تشكل فى بعض الأحوال جريمة خاصة قائمة بذاتها ، مثال ذلك : حمل طوابع مصلحة الضرائب المقلدة فى الطرق للبيع أو توزيعها أو عرضها للبيع ،

---

(١) والواقع من الأمر أن النص على عقاب الشريك فى هذه الجريمة لا يضيف جديداً من حيث مبدأ تجريم فعل الإشتراك باعتباره أمراً تقرره القواعد العامة .

فهذه الأفعال تعتبر جرائم خاصة طبقا للمادة ٣٠ / ٢ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ ولا تعد اشتراكا فى جريمة صنع هذه الطوابع .

ولا صعوبة فى بيان المقصود بالتحريض والاتفاق أما عن المساعدة فانها تتحقق بتقديم العون لمرتكب الجريمة الضريبية قبل أو أثناء وقوع الجريمة بقصد تسهيل اتمامها[١] ومن أمثلة الأشتراك بالمساعدة فى جريمة التخلص من أداء الضريبة بطريق الاحتيال اعتماد المحاسب لبيانات غير صحيحة فى ميزانية الممول ، ومن قبيل المساعدة فى جريمة التهريب الجمركى من يرشد المهربين إلى الطريق ويراقب رجال الجمارك مع تحذير المهربين عند احتمال الخطر[٢] .

ولا يتطلب العقاب على المساعدة أن تقترن باتفاق مع الفاعل الأصلى ، مثال ذلك : أن يطلب الممول من وكيله جرد محتوياته محله لاستيفاء البيانات اللازمة للإقرار بأرباحه فيقدم له هذا الوكيل عمداً بيانات مزودة لذكرها فى الإقرار فيقدم هذا الأخير الإقرار المزور بعد علمه بهذا التزوير .

ويثير موضوع الاشتراك بالمساعدة فى الجريمة الضريبية أمرين أولهما : فى المسئولية الجنائية للمحاسبين إذا تمت الجريمة بناء على اعتمادهم بيانات غير صحيحة فى الإقرارات أو الحسابات أو الدفاتر أو الميزانيات أو غيرها . ثانيهما : المسئولية الجنائية للغير إذا ما عهد إليه الملتزم الأصلى بتنفيذ الإلتزام الضريبى فخالفه .

(أ) المسئولية الجنائية للمحاسبين :

أخذ المشرع الضريبى بنظام الإقرار لمساعدة الادارة الضريبية فى تقدير أرباح الممول الخاضعة للضريبة ، وعنى بوجه خاص بالإقرارات

---

(١) جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٨٦ .

(٢) محكمة جنح Ceret فى نوفمبر سنة ١٨٥١ موسوعة دالوز جزء ١ ص ٨٣٠ رقم ٢٤٧ .

الضريبية التى تلتزم المنشآت الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بتقديمها سنوياً إلى مصلحة الضرائب فأوجب اعتماده وكذا الوثائق المرفق به .[1] طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة (المادة ٣٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

ولما كان اعتماد المحاسب لازما لصحة وفاء الممول بالتزامه بتقديم الاقرار أو الحسابات أو الدفاتر أو الميزانيات أو التقارير أو المستندات الاخرى التى نصت قوانين الضرائب على تقديمها فان ورود هذا الاعتماد على بيانات غير صحيحة سواء فى الاقرار أو المستندات الاخرى المذكورة مع علم المحاسب بعدم صحتها بقصد تمكين الممول من التهرب من أداء الضريبة[2] .

ويعد جريمة تعاقب عليها المادة ١٨٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالسجن . فقد نصت هذه المادة على انه : .

« مع عدم الاخلال بالجزاءات المنصوص عليها فى قوانين مزاولة المهنة ، يعاقب بالسجن المحاسب الذى اعتمد الاقرار الضريبى والوثائق والمستندات المؤيدة له فى الحاليتن الاتيتين : ـ

١ ـ اذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

٢ ـ اذا أخفى الوقائع التى علمها أثناء تأدية مهمته عن أى تعديل أو

---

(١) محكمة السين المدنية ، ٢٩ مارس ١٩٥٨ دالوز ١٩٥٨ ـ ٤٧٢ .

(٢) قضت محكمة النقض الفرنسية بضرورة توافر قصد الغش لدى المحاسب لتقرير مسئوليته الجنائية . نقض جنائى ٢٠ يونيو ١٩٥٧ مجموعة الأحكام . Bull رقم ٥١٥ .

تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدى الى تقليل الارباح أو زيادة الخسائر » .

وقد دعى القانون العام للضرائب فى فرنسا بالنص على عقاب الخبير المحاسب (L,expert comptable) أو المحاسب القانونى (comp-table agrée) اذا ساعد الممول على ارتكاب الغش الضريبى .[1]

ويلاحظ أنه وان كانت المسئولية الجنائية للمحاسب تتوقف على توافر القصد الجنائى فى حقه ، فأن خطأه المهنى فى اعتماد الاقرارات أو الحسابات أو الدفاتر أو الميزانيات قد يؤدى إلى تقرير مسئولية المدنية والتأديبية[2] .

ب ـ مسئولية الغير إذا عهد اليه الطرف السلبى بتنفيذ التزامه الضريبى

بينما فيما تقدم أن الجريمة الضريبية التى تقع بالمخالفة للتنظيم الخاص الذى تقيمه العلاقة الضريبية فى غالب الامور ، تتوافر فى حق الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية إذا ما أهمل فى أداء الالتزام الضريبى المفروض عليه ارتكازا إلى مباشرته بواسطة تابعه الذى لم يباشره بدوره ، سواء كانت الجريمة إيجابية أو سلبية مادامت من طبيعة الجنح المخالفات . والآن فى هذا المجال عن مسئولية هذا الغير إذا لم يباشر الإلتزام الذى عهد به إليه الطرف السلبى[3] .

---

(١) انظر المواد ـ ١٧٣٨ و ١٧٤٥ و ١٨٣٦ من القانون المذكور .

(٢) وقد نصت المادة ١٨٣٦ من القانون العام للضرائب فى فرنسا على أن عقاب الشركاء فى الجريمة لا يخل بالجزاءات التأديبية التى توقع على الموظفين العموميين أو مأمورى الضبط القضائى ، والخبراء والمحاسبين أو المحاسبين القانونيين . راجع المذكرة القيمة لوكيل النيابة المقدمة إلى محكمة السين المدنية عن حكمها الصادر فى ٢٩ مارس سنة ١٩٥٨ سالف الذكر فى دالوز ١٩٥٨ .

(٣) تخرج عن نطاق هذا البحث بداهة الأحوال التى إعتبر فيها القانون الوكيل عن الممول طرفا سلبيا فى العلاقة الضريبية ولو لم يكن ممثلا قانونيا ، كما هو الحال فى المادة السادسة من اللائحة الجمركية ، كما بينا من قبل .

وغنى عن البيان أن هذا الغير يعتبر شريكا مع الطرف السلبى فى الجريمة مع توافر فى حقه التحريض أو الأتفاق ، وإنما يدق البحث إذا قام هذا الغير بعدم تنفيذ الالتزام من تلقاء نفسه . ولاشك أنه لا يعتبر فاعلا أصلياً فى الجريمة الضريبية لأنه ليس طرفاً سلبياً فى العلاقة الضريبة ، فهل يعتبر شريكا بالمساعدة فى هذه الجريمة ؟ وواضح بالنسبة إلى الجرائم الإيجابية أن الطرف السلبى قد اطمأن إلى قيام الغير بتنفيذ الالتزام ولم يعمل من جانبه على الوفاء به ارتكاناً إليه ، فإذا ما نكل هذا الغير عن الوفاء بالالتزام بالقيام بعمل الأمر الذى من شأنه أن يؤدى إلى وقوع الجريمة الضريبية فإن عمله هذا يعتبر بلا شك من قبيل المساعدة المؤدية إلى وقوع هذه الجريمة . فمثلا الغير الذى يعهد إليه صاحب الخزانة المؤجرة بعدم فتحها للورثة إلا فى حضور مندوب مصلحة الضرائب يعتبر شريكا بالمساعدة فى جريمة السماح بفتح الخزانة فى غيبة مندوب مصحلة الضرائب المنصوص عليها فى المادة (٣٤) من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ إذا هو خالف أمر موكله وفتح الخزانة فى غيبة لمندوب المذكور .

ولكن ما الحل فى الجرائم السلبية ، فمثلا إذا امتنع الغير عن تقديم الاقرار الذى عهد به الممول إليه هل يعتبر شريكا بالمساعدة فى جريمة عدم تقديم الاقرار .

ويثير هذا السؤال بحثا حول مدى جواز الاشتراك بالامتناع « La Complicité parabstention » .

ذهب الرأى الغالب فى الفقه إلى أن نشاط الشريك يجب أن يكون إيجابياً .[1]

---

(١) بوزا ، المرجع السابق ٤٨٣ ص ٧١٠ مقال Legros عن القصد فى الاشتراك الجنائى بمجلة قانون العقوبات والاجرام سنة ١٩٥٢ ص ١٢٥ . وفى هذا المعنى ذهبت محكم النقض إلى أنه لاجدال فى أن الإشتراك فى الجريمة لا يتكون إلا من أعمال إيجابية ولا ينتج أبدا من أعمال سلبية (نقض ٢٨ مايو سنة ١٩٤٥ مجموعة القواعد جزء ٦ ص ٧١٩ رقم ٥٨٣) . وفى هذا الاتجاه استقر =

وذهب رأى الفقه إلى المساواة بين الفاعل والشريك وأنه ما دام السائد أن نشاط الفاعل قد يكون أيجابياً أو سلبياً فانه يتعين أن يكون الأمر كذلك بالنسبة إلى الشريك وخاصة أن المادة (٤٠) عقوبات ليس بها ما يقطع بضرورة توافر الايجابية فى وسائل الاشتراك .(١)

ونحن نؤيد هذا الرأى الأخير ، ونرى أن مشكلة الاشتراك السلبى يجب أن تبحث على ضوء الحلول التى انتهى إليها البحث فى إمكان وقوع الجريمة الايجابية بطريق الترك(٢) والراجح فى الفقه هو

= القضاء الفرنسى (أنظر نقض ٩ فبراير سنة ١٩٥٠ . J. C. P. ١٩٥٠ - ٤ - ٥٣ ، ١٥ يناير سنة ١٩٤٨ دالوز ١٩٤٨ - ١٠٠ ، ٥ نوفمبر سنة ١٩٤٣ دالوز الهجائى ١٩٤٤ - ٢٩ ، ٢٦ أكتوبر سنة ١٩١٢ سيرى ١٩١٤ - ١ - ٢٢٥ وتعليق رو ، ٢٠ نوفمبر سنة ١٩٠١ دالوز الدورى ١٩٠٢ - ٢ - ٨١ ، Poitiers فى ١٢ نوفمبر سنة ١٩٣٥ الجازيت دى باليه ١٩٣٦ - ١٦٧ ، ونقض بلجيكى ٢٤ - سبتمبر سنة ١٩٥١ الباسكريزى ١٩٥٢ - ١ - ١٣ .

ويلاحظ أن القضاء قد ذهب إلى إعتبار المساعدة الأدبية « assistance morale » التى ترمى إلى تشجيع وتأييد الفاعل فى ارتكاب الجريمة من وسائل الاشتراك (أنظر نقض ٥ نوفمبر سنة ١٩٤١ سيرى ١٩٤٢ - ١ - ٨٩ وتعليق بوزا و٨ يناير سنة ١٨٦٣ دالوز الدورى ٦٣ - ١ - ٤٣٩ ومحكمة إكس فى ١٤ يناير سنة ١٩٤٧ دالوز ١٩٤٧ (Somm : 19) ، وقيل عن ذلك أن هذه المساعدة ليست عملا سلبيا بل إنها فى الواقع تنطوى على عمل ايجابى (أنظر شافانا فى موسوعة دالوز جزء ١ ص ٤٥٨ تحت كلمة Complicitè رقم ٦٤ ومابعده وروجر ميرل السابق ص ٢٠٢) - عكس ذلك استئناف مصر ١٠ مايو سنة ١٩٠٢ .

(١) قال به Roger merle المرجع السابق - ص ٢٠٢ .

(٢) وقد ذهب الأستاذ Wladzalaw Wolter الأستاذ بجامعة Cracovieفى تقريره المقدم إلى المؤمر الدولى لقانون العقوبات المنعقد فى أثينا سنة ١٩٥٧ الى أنه وقد سلم الفقه بوقوع الجريمة الإيجابية بطعن الترك ولو لم ينص القانون على ذلك صراحة فيتعين التسليم بإمكان المساعدة بالامتناع عن أداء واجب خاص لا مجرد واجب عام يهم الجميع مصدره القانون أو الانفاق وقد أشار التقرير إلى أن الفقه البولونى سلم بانعقاد المسئولية فى حالات الامتناع عن أداء واجب خاص (المجلة الدولة لقانون العقوبات سنة ١٩٥٧ ص ٥٩) .

وقد اتجه الفقه والقضاء الفرنسى إلى عدم إقرار سببية الامتناع إلا فى الحالات التى ينص عليها القانون بنص خاص (دونديه فابر ص ٧٢ رقم ١١٧ ، بوزا المرجع السابق ص ٨٩ رقم ٩٧ وانظر محكمة Potiers فى ٢٠ نوفمبر سنة ١٩٠١ سيرى ١٩٠٢ - ٢ - ٣٠٢ ومحكمة Poitiersفى ١٧ أكتوبر سنة ١٩١٣ سيرى ١٩١٤ - ٢ - ٣٥ . عكس ذلك نقض فرنسى ٨ يناير سنة ١٨٦٣ و١٥ مايو سنة ١٨٥٧ ومحكمة أكس فى ٣١ أغسطس ١٨٥٨ موسوعة دالوز جزء ١ ص ٤٩٥ رقم ٦٩) بينها اتجه الفقه الألمانى إلى إقرار سببية الامتناع . « أنظر تفصيليا الآراء العديدة فى الفقه الألمانى والأحكام المختلفة فى القضاء الألمانى فى رسالة الدكتور محمود نجيب حسنى ، المرجع السابق ص ٢٣٩ وما بعدها .

المساواة بين الإمتناع والعمل الإيجابى فيما يؤدى اليه من جريمة[1] . وقد جاء مشروع قانون العقوبات الموحد فاعتنق هذا الإتجاه ؛ إذ نص فى المادة ٤٦ منه على أنه إذا إرتكب الجريمة المقصودة بطريق الإمتناع ممن أوجب عليه **القانون أو الإتفاق** أداء ما امتنع عنه عوقب عليها أنها وقعت بفعله[2] .

وهذا المعيار الذى قننه مشروع القانون الموحد هو ما نأخذ به . وعلى ضوء ذلك نقرر أنه اذا اتفق الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية مع آخر على القيام بالتزام معين فامتنع هذا الغيرعن أداء الالتزام . فإنه يعد فاعلا أصلياً فى الجريمة المترتبة على هذا الامتناع ويعتبر الغير شريكا فى هذه الجريمة بطريق المساعدة . ووجه المساعدة هو إمتناعه عما أوجب عليه الاتفاق القيام به مما أدى الى المساهمة فى وقوع الجريمة باعتبار أن الطرف السلبى لم يغفل أداء واجبه الضريبى إلا أداء واجبه الضريبى إلا اعتمادا على ما سيقوم به الغير بناء على اتفاقه معه .

٣ ـ قصد الاشتراك :

يشترط لتحقيق جريمة الاشتراك توافر القصد الجنائى لدى الشريك ، أى أن يكون الجانى عالما بالجريمة التى ترتكب ، وقاصدا

---

(١) انظر فون ليست ـ المرجع السابق ـ ص ١٩٤ و١٩٥ » ، أما القانون الإيطالى فقد أكد صراحة سببية الأمتناع . فى نص المادة ٤٠ من قانون العقوبات الإيطالى (أنظر أحكام القضاء الإيطالى فى تقرير سببية الامتناع .

« Rassegna di Giurisprudenza sul Codice penale Seconde Appendice , 1957, p.20.no »

وقد اتجه الفقه المصرى إلى إقرار سببية الامتناع . السعيد مصطفى ـ المرجع السابق ـ ص ٢٤ ؛ محمود مصطفى ـ المرجع السابق ـ ص ١٩٧ ؛ محمود إبراهيم إسماعيل ـ المرجع السابق ـ ص ٩٨ ؛ محمود نجيب حسنى ـ المرجع السابق ـ ص ١٧٥) .

(٢) جاء فى الأعمال التحضيرية للمشروع أن هذا النص وضع خاصاً بالجرائم المقصودة لأن الجرائم غير المقصود أساسها الخطأ وهو يتحقق فى معظم حالاته بالامتناع .

بعمله المشاركة فى ارتكابها[١] . وكنتيجة لذلك فإنه لما كانت الجرائم غير العمدية لا تقع قانونا إلا بتحقيق نتيجة غير مقصودة ممن ارتكبها ، فإنه لا يتصور اتجاه قصد الشريك إلى تحقيق هذه النتيجة - ابتداء وإلا تغيرت طبيعة الجريمة ، مما لا يتصور معه قانونا وقوع الاشتراك[٢] .

وتبدو دقة البحث بالنسبة إلى الجنح التى تنتمى إليها معظم الجرائم الضريبية . ووجه الدقة أن القانون لا يتطلب فى هذا النوع من الجرائم توافر القصد الجنائى لدى الفاعل اكتفاء بالخطأ غير العمدى . فهل يقتضى القانون فى الاشتراك فى هذه الجرائم توافر القصد الجنائى لدى الشريك أم أنه يتعين مساواته بالفاعل الأصلى والاكتفاء بمجرد الخطأ غير العمدى .

---

(١) ولا يكفى مجرد العلم بالجريمة لوقوع الاشتراك بل يجب فوق ذلك أن تتجه نية الجانى إلى المساهمة فى الجريمة - فمن يقلد مفتاحا مع توقع استعماله فى سرقة لا يعتبر شريكا للسارق طالما أن قصده لم يتجه إلى الإشتراك فى هذه الجريمة (انظر Robert Legros فى مقاله السالف الاشارة إليه ص ١٢٧ ، وجارو جزء ٣ رقم ١٨٠٢ السعيد مصطفى ، المرجع السابق ص ٩٨٢ محمود مصطفى ، المرجع السابق ص ٢٦٩ هامش ٢) على راشد ص ٣٤٢ ، وإن كان هذا الفعل يعد وحده جريمة خاصة طبقا للمادة ٣٤٢ من قانون العقوبات . ولا يشترط لتوافر قصد الاشتراك فى الجريمة انصرافه إلى تحقيق الباعث الذى دفع الشارع إلى ارتكابها إلا إذا كان هذا الباعث قصداً خاصا فى الجريمة (Legros المرجع السابق ص ١٢٧) .

(٢) انظر تقرير الأستاذ دى أسوا فى المجلة الدولة لقانون العقوبات سنة ١٩٥٧ ص ٥٣٨ . وتقرير الاستاذ Trousse بالمجلة المذكورة ص ١٥٦ . جارو جزء ٣ رقم ٨٩٤ . وروجر ميلر ص ١٩٧ . دونييه دى فابر رقم ٤٣٤ . بوزا ، المرجع السابق ص ٤٨٢ رقم ١٧٠٨ السعيد مصطفى ص ٣٠٢ . وعلى راشد ص ٣٤٣ ومحمود إبراهيم اسماعيل ص ٣٢٧ . محمود نجيب حسنى ص ٣٦٢ رقم ٢٧٦ وانظر Lgros المرجع السابق ص ١٢٨ . ويرى أستاذنا العميد محمود مصطفى أن الاشتراك جائز فى الجرائم غير العمدية إستنادا إلى أن القانون يتكلم عن المعاونة فى الفعل المكون للجريملا ، دون تفرقة بين جريمة وأخرى ، وهذه المعاونة باعتبارها لا تنصرف إلى النتيجة التى حصلت فانها تقوم فى العمل الإدارى الذى تسبب فى حصول تلك النتيجة (المرجع السابق ص ٢٧٢ رقم ٢٤٠) . على أنه يلاحظ أن الفعل المكون للجريمة يتكون من عنصرى النشاط والنتيجة معاً مما مقتضاه أن قصد المعاونة فى هذا الفعل يجب أن ينصرف إلى كل من هذين العنصرين .

ذهب رأى إلى أنه لما كان القانون لا يتطلب فى هذا النوع من الجرائم توافر القصد الجنائى ، وكان من غير المعقول أن يطلب من الشريك أكثر مما يطلب من الفاعل ، فإنه لا يشترط فى الاشتراك فى هذه الجرائم أن يقصد الشريك وقوع الفعل المعاقب عليه بل يكفى مجرد علمه بأنه يساهم فى عمل قد يكون معاقبا عليه . (١)

وذهب رأى آخر إلى أنه إذا كان الخطأ غير العمدى كافيا لوقوع هذه الجرائم ، إلا أن ذلك لا يحول دون تصور وقوعها مقترنة بالقصد الجنائى ، وأنه على هذا الأساس فإن القول بضرورة توافر القصد الجنائى فى الاشتراك فى هذا النوع من الجرائم لا يتنافر مع طبيعتها . (٢)

وقد لاقى هذا الرأى الأخير تأييد القضاء ، فقضت محكمة النقض البلجيكية فى ٧ من اكتوبر سنة ١٩٣٥ بأنه « إذا كان الأصل فى القوانين التى تنظم العقاب على الغش فى مسائل الجمرك والإنتاج أنها تعاقب على مجرد مخالفة أحكامها بغض النظر عن قصد مرتكبها ، فإن الاشتراك الذى يقتضى بالضرورة العلم بالغش يخرج عن نطاق تطبيق هذا المبدأ »(٣) .

ونحن نؤيد هذا الرأى استناداً إلى مفهوم نصوص الاشتراك التى تفترض قصد المساهمة فى الجريمة ـ دون تمييز بين أنواعها ، وإلى طبيعة جريمة الاشتراك حيث يستعير الشريك إجرامه من تجريم الفعل مما يتعين معه عليه أن يحيط به علما ويقصد اشتراكه فيه . هذا إلى أن الجنح

---

(١) السعيد مصطفى السعيد ـ المرجع السابق ـ ص ٣٠٤ .

(٢) Legros ـ المرجع السابق ـ ص ١٣٠ و١٣١ وأنظر أيضاً :
Le droit pénal des sociétes anonymes, sous la direcition de joseph Hamel, 1955. P. 108. Launais, Droit pénal financier, 1947, p.126, 127. no 125, 127.

(٣) الباسكريزى ١٩٣٥ ـ ٣٥٧ . فى هذا المعنى نقض بلجيجى ١٦ أكتوبر سنة ١٩٣٩ الباسكريزى ١٩٣٩ ـ ١ ـ ١٤٧ ، نقض فرنسى ٣١ مايو سنة ١٩٣٥ دالوز الأسبوعى ١٩٣٥ ـ ٣٩٨ . باريس فى ١٨ يولية سنة ١٩٣٨ الجازيت دى باليه ١٩٣٨ ـ ٢ ـ ١٩٤ .

المخالفات لا تتعارض مع اشتراط القصد الجنائى لدى الشريك فيها مادام توافر هذا القصد لدى الناعل لا يتنافر مع طبيعتها كما قدمنا .

وعلى هذا الأساس فإنه فى هذا النوع من الجرائم يعاقب الفاعل بغض النظر عن قصد ، بينما لا يعاقب الشريك إلا بناء على توافر قصده الجنائى [1] .

٥١ ـ (ثانيا) عقوبة الشريك :

نصت المادة (٤١) من قانون العقوبات على أن من اشتراك فى جريمة فعليه عقوبتها إلا ما استثنى بنص خاص .

وهى قاعدة عامة لا يوجد ما يحول دون تطبيقها على قانون العقوبات الضريبى .

بل أن المشرع الضريبى أكدها فى المادة ١٧٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ فقد نصت هذه المادة على أنه : .

« يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها فى المادة السابقة كل من حرض أو اتفق أو ساعد أى ممول على التهرب من أداء احدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها .

ويكون الشريك المحكوم عليه مسئولا بالتضامن مع الممول فى أداء قيمة الضرائب التى لم يتم اداؤها » .

---

(١) Legros ـ المرجع السابق ـ ص ١٣١ .

الفصل الثانى

الركن المعنــوى

٥٢ ـ تمهيـــد :

من المسلم فى قانون العقوبات الحديث أن الجريمة لا تقع قانوناً ، ما لم تتوافر الإرادة الآثمة « la Volonté Coupable » لدى الجانى ، أى الارادة المخالفة للقانون ، وهو ما يعبر عنه بقاعدة « لا جريمة بغير خطأ » « Nullum Crimen Sine Culpa » .

ولا يعتد القانون بالإرادة ما لم تتوافر فى صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسئولية الجنائية : وأن تصدر عن حرية تامه فى الإختيار أثناء ارتكاب الفعل[1] .

وسنتناول بالبحث الشروط اللازمة لانعقاد المسئولية الجنائية عن الجريمة الضريبية فنتحدث أولا عن الأهلية الجنـائية ثم نبـين أساس المسئولية وهو الخطأ .

---

(١) فرق البعض بين الإسناد المعنوى« Imputabilité morale » ويتحقق بالعمل الإرادى الصادر عن إرادة آثمة ، والإسناد الشرعى « Imputabilité Légale » ويتحقق متى كان الشخص أهلا لتحمل المسئولية الجنائية ولا يتوافر عنده سبب للاعفاء من العقاب . (روجر ميرل ، المرجع السابق ١٢١ وما بعدها) وقد نصت المادة ٦٦ من مشروع قانون العقوبات الموحد على أنـه لا عقاب على من ارتكب جريمة عن غير إدراك أو إرادة . والمقصود بالادراك فى هذا الصـدد القدرة على التمييز بين المباح والمحظور ، أما الإرادة فهى الاختيار بين الخير والشر أو القدرة على التصرف على نحو معين . (على راشد طبعة ١٩٧٠ ص ٣٩٤) .

المبحث الأول

الأهلية الجنائيـــة

٥٣ ـ عناصر الأهلية الجنائية :

لا يؤثم القانون الإرادة المتجهة إلى مخالفة أوامره ونواهيه مـا لم يكن صاحبها أهلا لتحمل هذه الأوامر والنواهى . وقد بينت المادة ٢٦ من قانون العقوبات أنه لا يكون أهـلا لحمل المسئـولية الجنـائية من لا يتوافر لديه وقت ارتكاب الجريمة القدر اللازم من الإدراك أو التمييز فأوردت سببين لامتناع هذه المسئولية هما الجنون[١] والغيبوبة الناشئة عن عقاقير مخدرة أيا كان نوعها إذا أخذها قهرا عنه أو على غير علم[٢] منه بها وأوردت المادة ٦٤ سببا ثالثا هو صغر السن دون السابعة .

ولا تقتضى الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية خضوعها لأحكام خـاصة بصـدد ضرورة تـوافر التمييـز والادراك فيمن يـرتكب هـذه الجريمة[٣] فيتعين الرجـوع بشأنها إلى القـواعد العـامة إلا أن البحث يقتضى الوقوف عند مسألتين (الأولى) التمييز الجنائى . (الثانيـة) أهلية الشخص المعنوى لتحمل المسئولية الجنائية الضريبيّة .

---

(١) نصت المادة ٦٧ من المشروع على أنه اذا كان فقد الإدراك أو الإرادة عند الفاعل راجعا إلى حالة مرضية حكم القاضى باتخاذ التدابير الاحترازية المناسبة لحالته . وورد بتعليق لجنة المشروع أن الحالة المرضية ذات معنى شامل لكل مرض يقضى إلى فقد الشعور أو الاختيار وينطوى فيه حالة المرض النفسى الذى اخذت تهتم به القوانين الجنائية الحديثة كالإيطالى السويسرى والبولونى والسوفيتى .

(٢) نصت المادة ٦٩ من المشروع على أنه لا عقاب على المجرم إذا كان فقد الإدراك أو الإرادة حين اقترف الجريمة راجعاً إلى حالة سكر أو تسمم ناتجة عن مواد مسكرة أو مخدرة أعيت له قهراً عنه أو على غير علم منه . فإن كان ذلك بعلمه واختياره عوقب على جريمته كما لو كانت قد وقعت منه بغير سكر أو تسمم .

(٣) أنظر مارسيل روجر فى قانون العقوبات الضريبى ـ المرجع السابق ـ ص ٢٧ .

٥٤ ـ التمييز الجنائى :

قلنا أن مناط التمييز الجنائى هو بلوغ الشخص سن السابعة . على أنه يلاحظ فى صدد الجرائم الضريبية أن الفاعل فيها هو الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية . وقد سبق أن بينا أن الإلتزامات الضريبية لا يقوم بها إلا من توافرت لديه الأهلية الضريبية اللازمة لمباشرتها ، وهى تتفق كما قلنا مع أحكام أهلية الإدارة المدنية ، فإذا لم تتوافر هذه الأهلية لا يسأل عن مباشرة الالتـزام سوى الممثـل القانـونى لناقص الأهلية ومن فى حكمه[1] . وعلى ذلك فإن توافر التمييز الجنائى ببلوغ الشخص سن السابعة لا يكفى وحده لتوافر الأهلية الجنائية للفـاعل الأصلى للجريمة الضريبية . وننبه إلى هذه النتيجة ليست استثناء من قواعد الأهلية الجنائية بل من الخطأ القول بأن سن التمييز الجنائى فى الجرائم الضريبية يتفق مع سن التمييـز المدنى ، لأن الأهليـة المدنيـة ليست فى هذه الحالة مناطاً لمساءلة الفاعل الأصلى للجريمة الضريبية ، وإنما هى فى الواقع من الأمر مناط مقدرته على مباشرة الإلتزام الضريبى نفسه ، وبعبارة أخرى إن الطرف السلبى فى العلاقة الضريبية لا يباشر الالتزام الضريبى ما لم تتوافر لديه الأهلية المدنية ، فإذا لم تتوافر هذه الأهلية سقط عنه عبء مباشرة الالتزام فإن قام بفعل يعتبر مخالفة له فلا يقال بعدم مساءلته عن الجريمة على أساس عدم توافر الأهلية المـدنية لديه ، وإنمـا تأسيسـاً على أنـه لم يكن أصلا مكلفـا بمبَاشـرة الالتزام الضريبى ومن ثم فلا يصح القول بأنه خالفه .

هذا عن الفاعل الأصلى فى الجريمة الضريبية ، أما الشريك فيها فلا يشترط فيه بلوغ سن التمييز الجنائى . وعلة ذلك أن الشريك فى الجريمة الضريبية هو غير الملتزم الضريبى ، وبالتالى فـلا ضرورة لأن تتوافر عنده الأهلية المدنية التى لم يقتضيها القانـون إلا لتحمل عبء الإلتزام الضريبى .

(١) راجع ما تقدم ص ١٣٨ رقم ٤٦ . وانظر A. Dus المرجع السابق ص ١٢٩ و ١٣٠ رقم ٣٦ .

٥٥ ـ أهلية الشخص المعنوى لتحمل المسئولية الجنائية الضريبية :

لما كان الشخص الطبيعى هو الذى يتصور إسناد الجريمة إليه من الناحيتين المادية والمعنوية ، فإن نطاق المسئولية الجنائية بحسب الأصل يقتصر عليه وحده .

وقد ثار البحث حول أهلية الأشخاص المعنوية للمسئولية الجنائية ، فذهب البعض إلى انتفائها بينما اتجه البعض الآخر إلى تقريرها[١] . وقد ناقش المؤتمر الدولى الثانى لقانون العقوبات المنعقد فى بوخارست سنة ١٩٢٩ هذا البحث وتعرض له المؤتمر الدولى السابع لقانون العقوبات فى أثينا سنة ١٩٥٧ وأوصى بعدم مسئولية الشخص المعنوى عن الجريمة إلا فى الأحوال التى يحددها القانون[٢] .

والرأى الراجح أن الشخص الطبيعى وحده هو المخاطب بالنصوص الجنائية بحسب الأصل ، أما مساءلة الشخص المعنوى

(١) أنظر الموضوع Chemil Halit Bengü, La responsabilité Pénale des groupements de personnes, thése, Genéve, 1941. Bonnefoy, La responsabilité des personnes morales, Paris, 1932. Valeur, La responsabilité pénale des personnes morales dans les droits francais et anglo — Américan, thése, 1931. Magnol, Une experience de mise eu oeuvre de la responsabilité pénale des personues morales, Rev. inter. de droit pénal, 1950, P, 399.

Levasseur, Les personnes morales victimes, auteurs, Revue de droit pénal et de criminologie, 1954 - 55. P. 827.

محاضرات ديلوجو فى الخطيئة ـ المرجع السابق ـ ص ١٤٢ وما بعدها رقم ٢٤٩ ـ ادوار غالى ـ مقال فى مجلة إدارة قضايا الحكومة ـ السنة الثانية .

(٢) راجع التقارير المختلفة المقدمة فى هذا المؤتمر وخاصة تقرير الأستاذ دى أسوا بالمجلة الدولية لقانون العقوبات سنة ١٩٥٧ .

ولما كان هذا المجال يضيق عن بحث الخلاف النظرى الذى دار حول هذه المسألة ، وهو أمر تكفلت ببيانه الدراسات الخاصة بالقسم العام لقانون العقوبات فاننا نقتصر على الإشارة إلى الاتجاهات العامة التى دارت حولها المشكلة موضوع البحث .

جنائيا فإنها لا تقرر إلا بنص صريح[1] . فما لم يتوافر هذا النص لا سبيل إلى تقرير هذه المسئولية . وهذا المعنى يتضح جليا مما نصت عليه المادة ١٦ من القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٦ بتنظيم التعامل بالنقد الأجنبى من أنه « يكون المسئول عن الجريمة فى حالة صدورها عن شخص اعتبارى أو إحدى الجهات الحكومية أو وحدات القطاع العام هو مرتكب الجريمة من موظفى ذلك الشخص أو الجهة أو الواحدة مع مسئولية التضامنية معه من العقوبات المالية التى يحكم بها . فالواضح من هذا النص أن القانون لا يقرر المسئولية الجنائية للشخص المعنوى وإنما يلقى بها على عاتق أحد ممثليه فيما عدا مسئولية الشخص المعنوى القضائية مع ممثله عن العقوبات المالية .

والقول بانتفاء المسئولية الجنائية للشخص المعنوى ـ ما لم يقررها القانون بنص صريح . ـ هو ما اعتمده القضاء[2] .

وخلافا لذلك لذلك اتجه مشروع قانون العقوبات الموحد إلى تقرير مبدأ المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية . (المادة ٧٥)[3] .

---

(١) Bonnefoy ، المرجع السابق ٥٢٢ .Bengü المرجع السابق ص ٩٣ . روجزء ١ المرجع السابق ص ١٤٠ السعيد مصطفى ، المرجع السابق ٣٥١ .

(٢) نقض فرنسى ٦ مارس سنة ١٩٥٨ ـ ٤٦٥ ، ٢٧ أبريل سنة ١٩٥٥ بمجموعة الأحكام (.Bnll) رقم ٢١٠ ، ٣ فبراير سنة ١٥٥اظ رقم ٥٦ ، ٦ يولية سنة ١٩٥٤ رقم ٢٥٠ ، ١٧ مايو سنة ١٩٣٠ سيرى ١٩٣٢ ـ ١ ـ ٣٧ ، ١٠ يناير سنة ١٩٢٩ الجازيت دى باليه ١٩٢٩ ـ ١ ـ ٣٩٥ ، ٧ مايو سنة ١٩١٨ دالوز الدورى ١٩٢١ ـ ١ ـ ١٢٧ ، ٨ مارس سنة ١٨٨٢ دالوز الدورى ١٨٨٤ ـ ١ ـ ٤٢٩ ، ومحكمة ليل فى ١٦ نوفمبر سنة ١٩٥٥ دالوز ١٩٥٦ . Somm 156 . ومحكمة Pont - L,Evéque فى ٢٨ مارس سنة ٩٥٥ دالور ١٩٥٦ . Somm. 23' ، ١٣ ديسمبر سنة ١٩٥٤ دالوز ٩٥٤ Semme 23 ، محكمة Bayonn فى ٤ يناير سنة ١٩٥٠ دالوز ١٩٥٠ (Somm. 82) ، محكمة أورلبان فى ٢٦ أبريل سنة ١٩٤١ دالوز الهجائى ١٩٤١ ـ ٢٤٩ .

(٣) وقد نصت على أن : ١ ـ الأشخاص الاعتبارية مسئولة جزائيا عن أعمال مديرها وأعضاء مجالس ادارتها وممثليها ووكلائها عندما يأتون هذه الأعمال لحسابها أو باسمها أو بإحدى وسائلها . ٢ ـ ولكن لا يجوز الحكم عليها إلا بالغرامة والمصادرة والتدابير الاحترازية المقررة لها قانونا . وإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة أبدلت بها الغرامة طبقا للأحكام النصوص عليها بشأنها فى باب الجزاء . =

وعلينا الآن أن نحدد ما هى المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية التى ترتكب لحسابها أو باسمها أو باحدى وسائلها .

ذهب رأى إلى تغليب الصفة النفعية للعقاب بدعوى أن مجرد مخالفة القاعدة الجنائية فى القانون الضريبى تكفى وحدها لوقوع الجريمة ـ مما لا محل معه للاعتراض على المسئولية الجنائية للشخص المعنوى بأنه لا إرادة له ـ وأنه لذلك يجب فرض العقوبات الجنائية على الشخص المعنوى لا مجرد الجزاءات الضريبية . وقد ذهبت بعض الأحكام إلى تأييد هذا الإتجاه بمساءلة الأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية استنادا إلى أنها جرائم مادية بحتة تقوم بمجرد وقوع الفعل المادى[1] .

وعيب هذا الرأى الأخير يكمن فى خطأ الأساس الذى أسندت إليه هذه المسئولية ، وهو الصفة المادية للجريمة الضريبية ـ مع أن هذه الجريمة ـ ولو كانت من الجنح المخالفات لا يعاقب عليها القانون إلا بتوافر الخطأ فى حق مرتكبها لا على مجرد وقوع فعلها المادى . وفضلا عن ذلك فان إهدار الإسناد المعنوى فى الجريمة الضريبية بالقول بوقوعها بناء على مجرد تحقق ركنها المادى ، لا يعنى إهدار الإسناد المادى للجريمة

= ولا يمنع ذلك من معاقبة من ارتكب الجريمة باسم الشخص الاعتبارى أو لحسابه أو باحدى وسائلة بالعقوبات المقررة للجريمة .

ويلاحظ أن هذا النص لا يسرى فى الحالة التى يكون فيها الشخص الاعتبارى هو المجنى عليه وحدة فى الجريمة التى وقعت من مديره أو ممثله ، وفى غير هذه الحالة يستوى أن تكون الجريمة قد ارتكبت لحسابه أو باسمه أو بوسيلة من وسائله . (أنظر تعليق اللجنة التى قامت بوضع المشروع) . انظر فى انتقاد المشروع فى هذا المسلك العميد محمود مصطفى بمجلة القانون والاقتصاد سنة ١٩٦٠ ص ٢١٨ .

(١) نقض فرنسى ـ فبراير سنة ١٩٢٧ دالوز الأسبوعى ١٩٢٧ ـ ٢٢٥ و ٧ مارس ١٩٢١ ـ ١ ـ ٨٩ وتعليق رو . ونقض ٤ نوفمبر سنة ١٨٩٨ سيرى ١٩٠١ ـ ١ ـ ٥٧ وتعليق رو وانظر محكمة Rouen فى ٢٧ يوليو سنة ١٩١٢ موسوعة دالوز جزء ١ ص ١٠٤ رقم ٢٨ .

أى صدور النشاط المادى ممن أحدثه . ولا شك أن الشخص المعنوى - وهو تنظيم اعتبارى - لا يتصور صدور النشاط عنه .

والراجح عندنا هو تطبيق أحكام قانون العقوبات العام بشأن انتفاء المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، إلا إذا نص المشرع على خلاف ذلك ، وذلك باعتبار أن الجريمة الضريبية ليست جريمة مادية وإنما يتوقف وقوعها على توافر الخطأ فى حق مرتكبها ، وهو ما لا يصدر إلا من أشخاص طبيعيين . وغنى عن البيان أن ذلك لا يخل بمسئولية الشخص المعنوى نفسه عن رد ما لم يدفع من الضرائب بإعتباره التزاما ضريبيا بحتا[1] .

على أنه يلاحظ بالنسبة إلى الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية ، فرض القانون نوعا معينا من الغرامات ، هو الغرامة الضريبية ، وتقدر بنسبة معينة من الضريبة . وقد ذهب البعض[2] إلى مساءلة الأشخاص المعنوية عن هذه الغرامة استنادا إلى صفتها التعويضية . وعيب هذا الرأى أن الغرامة الضريبية وإن كانت تنطوى على عنصر التعويض إلا أن فكرة الجزاء الجنائى التى تتضمنها تتنافى مع فرضها على غير المسئول عنها وهو الجانى فى الجريمة الضريبية[3] .

---

(١) أنظر Archives, Roder, Blumenstein فى مؤلف جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ١٠٥ .

(٢) أنظر Edouard Bourrel فى موسوعة دالوز جزء ١ ص ص ١٧٠ رقم ٦٨ . ونقض فرنسى ١٨ فبراير سنة ١٩٢٧ دالوز الأسبوعى ١٩٢٧ - ٢٢٥ وقد استندت محكمة النقض فى هذا الحكم الى الصفة التعويضية للغرامة فضلا عن الطبيعة المادية للجريمة الضريبية . ونقض ١٧ يوليو سنة ١٩٢٦ دالوز الاسبوعى ١٩٢٦ - ٥٦٥ ونقض ١٩٠ يوليو سنة ١٩٠٧ مجموعة الأحكام (.Bull) رقم ٣٣٣ .

(٣) روجزء ١ ص ٤٣٥ . بوزا ص ٣٦٨ رقم ٥٣١ . عمر السعيد ص ١٦٦ نقض ١٦ مايو سنة ١٩٣٠ دالوز الأسبوعى ١٩٣٠ - ٤٣١ ، ١٠ يناير سنة ١٩٢٩ دالوز الأسبوعى ١٩٢٩ - ١٦٤ ، ٣ يونيه سنة ١٩١٠ سيرى ١٩١١ - ١ - ٥٩٩ . محكمة الجزائر فى ١١ فبراير سنة ١٨٩٩ مشار إليه فى رسالة Cemil Halit Bengü السالف الإشارة إليها ص ٩٣ هامش ١ .

على أنه يلاحظ أن الجزاءات الضريبية الأخرى - كزيادة الضريبة - لا تتمتع بالصفة الجنائية ولذا يجوز مساءلة الشخص المعنوى عنها باعتباره مسئولا عن الحقوق المدنية[١] .

وإذا عنى القانون الضريبى بتقرير المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية فإنه بذلك يكون قد اتجه نحو فكرة النفعية كأساس للتجريم .

والواقع من الأمر أن الشارع لا يوجه أوامره ونواهيه إلا لمن يرى أنهم أهل لتنفيذها ، وهم بحسب الأصل الأشخاص الطبيعيون باعتبار أنهم وحدهم القادرون على التعبير - فإذا جاء القانون وحرص فى بعض الأحوال على توجيه أوامره ونواهيه إلى الأشخاص المعنوية ذاتها لا إلى ممثليها ، فإن ذلك يؤدى إلى القول بأنه قد افترض أهليتها فى تنفيذها ورتب مسئوليتها الجنائية عن مخالفة هذه الأوامر أو النواهى[٢] .

ويلاحظ أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المادة ١٤) لم يتقيد بالشخصية الاعتبارية لشركات التضامن والتوصية فلم يخضعها بذواتها للضريبية كما أخضع شركات الأموال (المادة ١١١)[٤] ، وبذلك يكون قد سوى بين الشريك المتضامن فى هذه الشركات وبين الممول الفرد الذى لا شريك له من حيث اخضاع كل منهم للضريبة فى حدود ما يصيبه من ربح . والذى يتفق مع هذا الحكم هو أن يقوم كل

---

(١) فى هذا المعنى محكمة Rouen فى ٢٧ يوليه سنة ١٩١٢ موسوعة دالوز جزء ١ ص ١٠٤ رقم ٢٨ .

(٢) وقد حرص القانون العام للضرائب فلأ فرنسا على تأكيد المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية فى بعض الأحوال (أنظر المادة ١٧٤٤) .

(٣) نصت المادة ١٤ على سريان ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على المنشأة الفردية وعلى أرباح الشريك المتضامن وحصة الشريك الموصى . وقررت المادة ١١١ فرض ضريبة على صافى أرباح شركات الأموال .

شريك متضامن على حدة بتقديم اقرار بأرباحه[1] ، فان خالف هذا الالتزام كان هو ـ لا الشركة ـ الفاعل للجريمة .

وننبه إلى أن القول بانتفاء المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوى ينتهى إلى عدم اعتبار ممثلها شريكا لها ، لأنه لا يتصور وجود الشريك إلا اذا وجد الفاعل[2] . على أنه فى الأحوال التى رأى القانون عدم تقربر المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية يقع عبء مباشرة الالتزام الضريبى ـ قانونا ـ على ممثلى هذه الهيئات ، فان خالفوا هذا الواجب اعتبروا فاعلين أصليين للجريمة ـ شأنهم فى ذلك شأن الولى أو الوصى أو القيم بالنسبة إلى الالتزامات الضريبية المفروضة على القاصر ومن فى حكمه .

ويلاحظ مع ذلك فى الأحوال التى تثور فيها مسئولية الأشخاص المعنوية جنائيا يسأل ممثلوها عن الجرائم الضريبية التى ترتكبها بوصفهم شركاء فيها متى توافرت أركان الاشتراك كما بينا فيما تقدم .

وخلاصة ما تقدم أن المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية لا تنعقد إلا بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين ـ حتى بالنسبة إلى الغرامات الضريبية ، إلا إذا نص القانون على عكس ذلك .

---

(١) نقض مدنى ٨ يونيه سنة ١٩٥٠ مجموعة الجرف جزء ٢ ص ٢؟ . و٦ فبراير سنة ١٩٤٧ و ٨ مارس سنة ١٩٤٦ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ١ ص ٠٠- .

(٢) تقرير دى أسوا ، المجلة الدولية سنة ١٩٥٧ ص ٥٣٣ .

المبحث الثانـــى

الخطـــأ

٥٦ - تمهيـد :

لا يكفى لوقوع الجريمة مجرد الإسناد المادى إلى مرتكبها وإنما يتعين فوق ذلك تحقق الإرادة الآثمة لدى الجانى ، وهو ما يسمى بالإسناد المعنوى . وبعبارة أخرى إن الجريمة لا تقع ما لم يتوافر خطأ فى حق ارتكابها ، وهذا الخطأ إما أن يكون عمدياً - فى الجرائم العمدية - أو غير عمدى - فى الجرائم غير العمدية . وقد يرى المشرع فى بعض الأحوال الاستثنائية افتراض الخطأ لدى الجانى . ومن المقرر فى قانون العقوبات العام أن الأصل فى المسئولية اعتمادها على القصد الجنائى - ما لم ينص القانون صراحة على العقاب على الخطأ غير العمدى . ويترتب على ذلك أنه حيث يسكت المشرع عن بيان الركن المعنوى فى الجريمة يتعين توافر القصد الجنائى .

ويهمنا فى صدد بحث قانون العقوبات الضريبى بيان ما يتميز به الركن المعنوى فى الجريمة الضريبية . ولا نبالغ حين نقرر أن من أهم ما تتميز به هذه الجريمة هو فى طبيعة ركنها المعنوى ، وهو ما سنعرض له فيما يلى .

٥٧ - مشكلة « الخطـأ » فى الجرائم الضريبية :

رأينا فيما تقدم كيف أن الجريمة الضريبية تتمتع بطبيعة خاصة ، وأنها بمقتضاها تقف موقفاً وسطاً بين قانون العقوبات العام وما سمى بقانون العقوبات الإدارى - وأنه لذلك لا تندرج الجرائم الضريبية تحت أى من هذين القانونين .

وعلينا الآن أن نحدد مشكلة « الخطأ » فى الجريمة الضريبية .

ذهب فريق من الفقه فى القرن التاسع عشر إلى القول بأن الجرائم الضريبية يكفى لوقوعها مجرد توافر ركنها المادى دون اقتضاء تحقق الخطأ فى جانب مرتكبها بحجة أن مخالفة الالتزامات الضريبية لا يتطلب جهداً خاصاً ، وأن قانون العقوبات الضريبى يهدف إلى مجرد تأكيد تحصيل الضرائب بخلاف قانون العقوبات العام الذى يهدف إلى المحافظة على النظام الاجتماعى بالعقاب على مخالفة الالتزامات الخلقية ، وأن تلك الوظيفة التى يقوم عليها قانون العقوبات الضريبى تحتم إخضاعه لقواعد جنائية قاسية منها الاكتفاء بوقوع الفعل المادى للجريمة لانعقاد المسئولية الجنائية . هذا إلى صعوبة إثبات الخطأ العمدى أو غير العمدى فى حق الممول الذى يحرر إقراره محوطاً بسرية غرفته أو مكتبه .[1]

وعلى أن هذه الأسانيد قد فقدت أساسها فى هذا العصر حيث زادت الالتزامات الضريبية فلم تقتصر على الالتزام بأداء الضريبة وتفنن الملتزمون فى انتهاج السبل الكافية للخلاص منها مما أدى إلى تضاعف وسائل الرقابة لضبط الغش الضريبى ومكافحته . هذا إلى أن الإعتراف بالمسئولية المادية يتناقض تماما مع أغراض العقوبة .

وذهب فريق آخر من الفقه فى نهاية القرن التاسع إلى إقامة نظرية **افتراض الخطأ لدى الجانى** « La Présomprion de culpahilité » فبعد أن بين ضرورة توافر الخطأ فى الجريمة الضريبية قال بأن الخطأ المقصود فى هذا المجال لا يتحدد معناه وفقا لقانون العقوبات العام بل يتحدد وفقا للقانون المالى .[2] وطبقا لذلك فإن الخطأ يتمحص فى مجرد مخالفة القانون ، إلا أنه لما كان الخضوع لأوامر القانون يتطلب توافر المقدرة

---

(١) أنظر Schaerli, Poeder, Pollack, Blumenstein فى جاك ميشيل ص ٣٦ .

(٢) أوتو ماير فى القانون الإدارى الألمانى سنة ١٩٠٤ ص ٢٧٦ و ٢٧٧ و Goldschmidt فى جاك ميشيل ص ٤٠ .

المادية على إحترام القانون ، فإنه متى انتفت هذه المقدرة اعتبر ذلك دليلا كافيا على براءته وبعبارة أخرى فإن الخطأ لا ينتفى إلا إذا أثبت المتهم أن ظروفا لا دخل لإرادته فيها هى التى دفعته إلى عدم القيام بواجبه[1] .

وقد أخذت بهذه التشريعات الألمانية فى بداية هذا القرن[2] كما اعتنقتها بعض تشريعات المقاطعات السويسرية قبل الحرب العالمية الثانية[3] .

ويعيب هذه النظرية أن مجرد مباشرة السلوك المخالف للقانون لا يكشف وحده عن خطأ الجانى الذى يتكون من رابطة نفسية تربط الفاعل بالجريمة وتتميز تمام التمييز عن الرابطة المادية التى تؤدى إلى نسبة الجريمة إلى فاعلها هذا إلى أن إمتناع المسئولية بسبب إثبات المتهم أن ظروفا لا دخل لارادته فيها هى التى دفعه إلى إرتكاب الجريمة . إنما يصلح لاثبات إنتفاء الاسناد المادى للجريمة بسبب القوة القاهرة لانتفاء الخطأ[4] .

---

(١) أنظر احكام القضاء الالمانى التى اشار إليها أوتو ماير جزء ٢ فى هامش ١٠ ص ٢٧٧ وبوجه خاص ما قضت به المحكمة الألمانية فى ٦ أبريل سنة ١٨٧٥ من أنه لا عقاب إلا إذا ثبت أن المتهم كان لأسباب لا دخل فيها لا يمكنه مراعاة النصوص القانونية .

« La pénalité ne serait exclue que dans le cas ou la preuve aurait été faite que L'inculpé, par suite de circonstances qui ne peuvent pas lui etre imputées . était empéché d'observer les prescriptions dont s'agit .

(٢) فمثلا نص القانون الألمانى الصادر فى سنة ١٩٠٠ بشأن ضرائب الدمغة فى المادة ١٤٤ / ٢ على أنه أذا لم تثبت المحكمة من التحقيق الذى تجريه عدم توافر قصد الغش فعليها أن تقضى بأن المتهم قد ارتكب الفعل عن علم وإرادة . (جاك ميشيل ص ٢ذ) انظر قانون ١٩ / ١٠ / ١٩١٩ فى مقاطعة Bâle - Campagne وقانون ٦ / ٤ / ١٩٢٢ فى مقاطعة Bâle - ville ، وقانون ١٠ / ٩ / ١٩٣٣ فى مقاطعة Grison ، وقانون ٢٠ / ٤ / ١٩٠٤ فى مقاطعة Neuchâtel وقانون ٢٣ / ١١ / ١٩٠٣ فى مقاطعة Saint - Gal . وفى هذا المعنى مجلس دولة Thurgovie فى ٢٠ نوفمبر سنة ١٩٢٨ أجاز للممول أو وارثه أن يثبت أن عدم الوفاء بالضريبه كاملة تم دون خطأ منه (انظر جاك ميشيل ص ٤٢) .

(٣) انظر هامش ٢ ص ١٧٧ .

(٤) انظر مقال Jean - marie Aussel فى Quelques aspects المرجع السابق عن الاكراه والضرورة فى قانون العقوبات ص ٢٧٤ .

والواقع من الأمر أن افتراض الخطأ مع عدم جواز اثبات انتفائه إلا على أساس القوة القاهرة يستوى تماما مع عدم اعتباره عنصرا فى الجريمة . وقد ذهب البعض فى سبيل انتقاد هذا الرأى إلى أن النظرية الموضوعية التى نادت بعدم استلزام الخطأ فى الجريمة الضريبية وجدت مبررا لها وقت المناداة بها حين كانت الجزاءات قاصرة على إلزم الممول بدفع ما لم يؤد من الضريبة والغرامة الإدارية التى تهدف إلى تعويض الضرر الذى لحق الدولة ، أما افتراض الخطأ فهو لا يتفق مع الجزاءات الجنائية التى رتبها القانون على فكرة الغش الضريبى .[1]

وقد اتجه الفقه الألمانى خطوة ثالثة فقال بالنظرية الشخصية « La thése subjective » ومقتضاها أن الجريمة الضريبية يجب تأسيسها على مبدأ « لا جريمة بغير خطأ »[2]. وهذا المبدأ الأخير هو الأساس الذى تستند إليه المسئولية الجنائية فى قانون العقوبات فى التشريعات الحديثة[3] .

والواقع من الأمر أنه لا صعوبة فى اشتراط الخطأ كصورة للركن المعنوى فى الجريمة الضريبية بالنسبة إلى جرائم الغش الضريبى ، باعتبار أن القانون الذى يعاقب على هذا الغش هو كما أسلفنا ـ قانون عادل لارتكازه على الأمر الأخلاقى ـ مما مقتضاه الأخذ بمبدأ « لا مسئولية بغير خطأ » .

أما بالنسبة إلى الجرائم الضريبية الأخرى ـ كجريمة عدم تقديم

---

(١) جاك ميشيل المرجع السابق ص ٤٢

(٢) فى هذا المعنى أصدر الرايخ الألمانى فى عام ١٩٠٢ عدة قرارات تدعو إلى التقريب بين قانون العقوبات الضريبى وقانون العقوبات العام بشأن ضرورة توافر الخطأ . وسارت على ذلك المحكمة الفيدرالية السويسرية . وقد أخذ التشريع الفيدرالى السويسرى ومعظم المقاطعات السويسرية بهذا المبدأ (جاك ميشيل ص ٣ذ و ٤٦) .

(٣) فون ليت جزء ١ ص ٢٣٢ و ٢٣٣ رقم ١ ، بوزا ص ٩٣ رقم ١٠٣ ، ودونيه دى فبر ص ٧٤ وما بعدها .

الاقرار أو عدم تقديم الدفاتر - فإنه وإن كان المشرع قد استهدف من العقاب عليها مجرد حماية المصلحة الضريبية أى تحقيق الصالح العام إلا أن طبيعة هذه المصلحة لا تبرر مطلقا الخروج على مبدأ تأسيس المسئولية الجنائية على الخطأ تمشيا مع سياسة المشرع فى العقاب[1] . والقول بغير ذلك يتنافر تماما مع الغاية من العقوبة باعتبارها جزاء أدبيا يهدف إلى ردع المجرم واصلاحه[2] .

٥٨ - تحديد الخطأ فى الجريمة الضريبية :

والآن ما المقصود بالخطأ فى الجريمة الضريبية ، هل هو الخطأ العمدى أم غير العمدى أم يستوى توافر أى من نوعى الخطأ كما هو الشأن فى معظم المخالفات .

لا صعوبة إذا نص القانون صراحة أو ضمنا على ضرورة توافر القصد الجنائى فى الجريمة . مثال ذلك جرائم التهريب الجمركى والتحايل للتخلص من أداء الضريبة[3] ، وحيازة السلع الخاضعة للضريبة سواء كانت محلية أو مستوردة بعرض التجارة دون أن تكون مصحوبة بمستندات تفيد سداد الضريبة المستحقة عليها (الفقرة الرابعة من المادة ٥٤ من قانون الضرائب على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١) وتقليد طوابع مصلحة الضرائب واستعمالها وبيع واستعمال طوابع دمغة سبق استعمالها .

وسنتولى فيما بعد عند دراسة القسم الخاص من قانون العقوبات

---

(١) راجع ديلوجو فى الخطيئة - ص ١٨٢ رقم ٢٣٨ .

(٢) والمرجع السابق - ص ١٤٢ هامش - ٣ .

(٣) انظر اوتوماير - المرجع السابق - جزء ٢ ص ٢٧٩ . واشتراط القصد الجنائى فى جرائم التهريب الجمركى الحقيقى يستفاد من النص على إدخال البضائع أو المواد الأخرى أو إخراجها بطرق غير مشروعة ، وهو مستفاد أيضاً فى جرائم التهريب الجمركى الحتمى من النص على أن المشترط أن يكون القصد منه هو التخلص من كل أو بعض الرسوم والعوائد الجمركية المقررة .

الضريبى تحديد الجرائم العمدية التى نص عليها ومدلول القصد الجنائى فيها .

وقد ينص القانون صراحة على مايفيد أن القانون يكتفى لقيام الجريمة بتوافر الخطأ غير العمدى . مثال ذلك : المادة ٢٧ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات فقد نصت على معاقبة الولى والوصى والقيم والوكيل عن الغائب فى حالة تقصيره عن القيام بالالتزامات المفروضة على من ينوب عنه شرعا .

على أنه فى هذا النوع من الجرائم لا يمكن القول أن اكتفاء القانون بتوافر الخطأ غير العمدى يعنى استلزام هذا الخطأ لقيام هذه الجرائم دون القصد الجنائى ، أو بعبارة أخرى لا يصح القول بأنها ليست إلا جرائم غير عمدية فلا تقع إذا توافر القصد الجنائى . وعلة ذلك أن الجريمة غير العمدية تفترض تخلف القصد الجنائى لدى الفاعل ، بحيث لو توافر هذا القصد لاعتبرت الجريمة عمدية يعاقب عليها القانون بعقوبة أشد تحت وصف آخر معين ـ فمثلا جريمة الحريق بالإهمال تفترض تخلف عنصر العمد لدى الجانى بحيث لو توافر هذا العمد لاعتبرت الجريمة جناية حريق عمدى . وهذا ليس هو الشأن فى معظم الجرائم الضريبية[1] حيث يستوى لقيام الجريمة تحت وصف معين توافر الخطأ غير العمدى أو القصد الجنائى .

---

(١) انظر A. Dus ص ٢٥٠ رقم ٧١ وقد ذهبت محكمة النقض إلى أن الأمر العسكرى رقم ٣٦١ لسنة ١٩٤٢ لا يتناول من الأفعال إلا ما قصد به الممول التخلص من الضريبة وتعمد فيه الهرب من أدائها . أما ما انطوى على مجرد الإهمال وخلا من سوء القصد فذلك باق على حكم المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا يؤخذ فيه الممول إلا فى حدود ما قررته هذه المادة . (نقض جنائى ٨ يونيه سنة ١٩٤٨ مجموعة الجرف جزء ٢ ص ٢٢ رقم ٨٢ ، ١٨ مايو سنة ١٩٤٨ المجموعة الرسمية سنة ١٩٤٩ رقم ٢٥٦ ٢٠ أكتوبر سنة ١٩٤٧ مجموعة الكرى ص ٣٧٢ رقم ١٥٢١ ، ١١ مارس سنة ١٩٤٧ المجموعة السابقة ص ٣٧٢ رقم ١٥٢١ ومجموعة الجرف جزء ١ ص ٢١ . وانظر محكمة مصر الابتدائية فى ٢٧ فبراير سنة ١٩٤٤ مجموعة الجرف جزء ٢ رقم ٢٧٩ وأحمد صفوت شرح القانون الجنائى لسنة ١٩٢٨ ص ١٦٠ والقللى فى المسئولية ص ٢١١ وسنعرض لذلك تفصيليا فيما بعد عند دراسة القسم الخاص من قانون العقوبات الضريبى .

يبقى بعد ذلك التساؤل عن حكم الجرائم الضريبية الأخرى التى لم ينص القانون فيها صراحة على اشتراط القصد الجنائى أو الخطأ غير العمدى .

ومن المقرر أن الأصل فى الخطأ هو القصد الجنائى ، فمتى سكت النص عن بيان طبيعة الخطأ اللازم توافره فى الجريمة تعين اشتراط توافر القصد الجنائى .[1] عدا المخالفات فإن الأصل فيها أن القانون لا يستلزم لوقوعها توافر هذا القصد الجنائى .

وقد استقر القضاء على أن القصد الجنائى بحسب الأصل ليس عنصراً فى الجرائم الضريبية ، وأنه لذلك لا يصح الدفع بانتفائه[2] للوصول إلى نفى المسئولية الجنائية . وفى هذا اتفقت معظم الجرائم الضريبية مع المخالفات فى ركنها المعنوى ، واعتبرت من الجنح المخالفات « délits contraventions » ، أى الجنح التى يتوافر فيها الركن المعنوى للمخالفة .[3]

ولهذا يتعين علينا أن نعرض بايجاز لنظرية الجنح المخالفات وتحديد نوع الخطأ اللازم توافره فى هذا النوع من الجرائم .

---

(١) ديلوجو فى الخطيئة س ١٨٣ رقم ٣٤٢ .

(٢) نقض فرنسى ٧ إبريل سنة ٩٣٨ سيرى ١٩٣٨ - ١ - ٢٧٦ و ٣١ يولية ١٩٣٧ دالوز الأسبوعى ١٩٣٧ - ٥٢٣ . و ١٩ مايو سنة ١٩٢٦ دالوز الأسبوعى ١٩٢٦ - ٣٤٨ و ٧ مارس سنة ١٩١٨ دالوز الدورى ١٩٢١ - ١ - ٢١٧ ونقض فرنسى (دائرة العرائض) ٥ يناير سنة ١٩٠٩ سيرى ١٩١٢ - ١ - ٤٥ و ١٣ مايو سنة ١٩٠٧ سيرى ١٩٠٨ - ١ - ٣٨ و ٢٤ فبراير سنة ١٩٥٤ دالوز ٥٤ - ١ - ١٠٣ . وقارن نقض فرنسى ٩ يناير سنة ١٨٩٩ - ١ - ٢٨٩ وفى هذا المعنى نقض بلجيكى ١٣ يونية سنة ١٩٢١ الباسكريزى ١٩٢٢ - ١ - ٤٠٤ ، ٥ أكتوبر سنة ١٩٢٠ الباسكريزى ١٩٢١ - ١ - ٩١ ، ٢٣ ديسمبر سنة ١٩١٩ الباسكريزى ١٩٢٠ - ١ - ١٥ ، ٧ مايو سنة ١٩١٧ الباسكريزى ١٩١٨ - ١ - ١٥ ، ١٠ أبريل سنة ١٩١٦ الباسكريزى ١٩١٧ - ١ - ٧٩ ، ٢٣ يناير سنة ١٩١١ الباسكريزى ١٩١٢ - ١ - ٩٨ . أنظر مارسيل روجر ص ٣٥ وما بعدها .

Gustave Neven, Traité des douanes et accises, Bruxelles, 1933, p. 153 no 429 .

وأنظر A. Dus ص ٢٥٥ رقم ٧٢ .

(٣) ومارسيل روجر ص ٣٥ وما بعدها و Gustave Neven المرجع السابق ص ١٥٢ رقم ٤٢٩ .

٥٩ ـ نظرية الجنح المخالفات :

اتجه القضاء الفرنسى منذ منتصف بالقرن الماضى إلى أن ثمة جرائم لا يعاقب عليها القانون بعقوبة المخالفات وإن كانت تتفق معها فى ركنها المعنوى .[1] مثال ذلك فى القانون الفرنسى جريمةلأ إصدار أسهم أوكوبونات أسهم شركة لم تؤسس طبقاً للقانون . المواد ١ و ٢ و ٣ من القانون الفرنسى الصادر فى ٢٤ يولية سنة ١٨٦٧ بشأن شركات التوصية بالأسهم والمطبق على شركات المساهمة) .[2] وجنح التموين .[3]

وتتميز المخالفات بالغاية التى يهدف إليها المشرع من فرض الالتزامات التى يمثل الاخلال بها الركن المادى فيها ـ وهى حماية بعض المصالح الضرورية فى المجتمع[4] وعدم تعريضها للخطر ، الأمر الذى يقتضى عدم الاعتداد بشخصية الجانى إلا بالقدر اللازم لترتيب مسئوليته الجنائية . وبعبارة أخرى لا يهتم المشرع بحسب الأصل إلا بموجب مراعاة مصلحة اجتماعية معينة بحيث لا يضفى قصد الجانى الإخلال بهذه المصلحة خطورة على الجريمة وهو ما يبدو فى جرائم الخطر التى لا يستلزم فيها القانون حدوث ضرر بالفعل[5] ـ بخلاف الجرائم الأخرى التى تستمد خطورتها من تعمد الجانى ارتكابها . على أنه قد يرى المشرع فى بعض الأحوال أن قصد الجانى ارتكاب نوع معين من المخالفات هو الذى يضفى عليها الخطورة المبررة للتجريم فينص

---

(١) H. Launais ص ٢٩ رقم ١٠ وبوزا ص ١١٠ و ١١١ رقم ١٢٠ .

(٢) H. Launais ص ١٢١ رقم ١١٨ و J. Hamel ص ٩٧ .

(٣) نقض فى ديسمبر سنة ١٩٥١ « الطعن رقم ١١٦٦ سنة ١١ ق » مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ١ ص ٤٥١ رقم ٩ و ٢٠ مايو سنة ١٩٤٩ « الطعن رقم ٦٠١ سنة ١٩ ق » المجموعة السابقة جزء ١ ص ٣٧٥ رقم ١٦ .

(٤) وهم فى نظر مانتسينى إما مصالح البوليس أو المصالح المالية .

Manzini : Trattato di diritto penale italiano, 1933, T. 1, p. 542 .

(٥) أنظر القللى فى المسئولية ـ ص ٢١١

صراحة أو ضمنا على وجوب توافر القصد الجنائى إذا تلاقت غاية المشرع فى حماية المصلحة الاجتماعية مع مقتضيات الأخلاق .

وقد فرض المشرع الضريبى الالتزامات الضريبية بقصد حماية المصلحة الضريبية للدولة من الإضرار بها أو تعريضها للخطر . والأصل أن تعمد مخالفة هذه الالتزامات لا يضفى على الجريمة خطورة ما إذا كان من شأنها أن تعرض المصلحة الضريبية للخطر ، وذلك لا يقيد القانون وقوع الجيمة بتوافر القصد الجنائى لدى الجانى اكتفاء بمجرد توافر الخطأ غير العمدى .[1] أما إذا كانت خطورة الجريمة تتوقف على اقتران الإخلال بالالتزام الضريبى بالقصد الجنائى كما هو الشأن فى جرائم الضرر مثال ذلك جريمة التهريب الجمركى الضريبى واستعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة ، فإن المشرع لايرى مندوحة من رفع الجريمة إلى مصاف الجرائم العمدية .

على أن عدم استلزام القصد الجنائى أو الخطأ غير العمدى فى معظم الجنح الضريبية أسوة بالمخالفات لا يعنى مطلقا أن هذه الجنح تعتب جرائم مادية كما عبرت خطأ بعض الأحكام الفرنسية[2] وانما يتعين أن يتوافر فيها الخطأ غير العمدى[3] إذا لم يكن القصد الجنائى متوافرا .

وقد عنى قانون العقوبات الايطالى بالإشارة إلى ذلك بالنص فى المادة ٤٢ على أنه فى المخالفات يسأل كل شخص عن عمله أو امتناعه الواعى الارادى . عمديا كان أو خاطئاً .[4]

---

(١) أنظر أمثلة لذلك فى التشريع الإيطالى فى مؤلف A. Dus ٢٥٥ رقم ٢٥٣ .

(٢) نقض فرنسى ٢٧ نوفمبر سنة ١٩٤٠ الجازيت دى باية ١٩٤١ - ١ - ٢٢ ، ٣١ يولية سنة ١٩٣٧ دالوز الأسبوعى ١٩٣٧ ، ٥٢٣ . ١٨ فبراير سنة ١٩٢٧ دالوز الأسبوعى ١٩٢٧ - ٢٢٥ ، ٧ مارس سنة ١٩١٨ سيرى ١٩١١ - ٨٩ ، ٤ نوفمبر سنة ١٨٩٨ سيرى ١٩٠١ - ٢ - ٥٧ .

(٣) روجر ميرل ص ٢٥١ أنظر تروتابا ص ٣٠٥ .

(٤) « Nelle contravenzioni ciascno risponde della propria azioue and omissione cos-cientee volontario, sia essa dolosa o colposa » .

واتجه الفقه(١) والقضاء(٢) فى إيطاليا إلى أن لا يكفى أن يكون المسلك إراديا واعيا وإنما يتعين أن يكون مشوبا بالخطأ - عمديا كان أو غير عمدى .

٥٩ - م اثبات الخطأ - على أن الخطأ غير العمدى فى المخالفات يتميز عن غيره من الأخطاء غير العمدية بأنه لا يلزم إقامة الدليل على توافره وإنما يكفى التثبت من وقوع الفعل المادى المكون للمخالفة وإسناده إلى المتهم .(٣) وذلك طالما أن القانون لا يقتضى لأفى الفاعل صورة معينة من صور الخطأ حتى يقال بضرورة إثبات توافرها بالذات ، هذا بالاضافة إلى ما ينطوى عليه فعل الجانى من عدم الحيطة والتبصر حين يباشر نشاطاً مؤدياً إلى وقوع الجريمة .

وهنا لا نقول أننا بصدد افتراض الخطأ فى العمل الارادى الصادر من الجانى وإنما لا يتعدى الأمر فى الواقع وضع قرينة اثبات لصالح الاتهام خلافا للقواعد العامة .(٤)

وقد اتجه رأى(٥) تؤيده كثير من الأحكام(٦) إلى تمييز الخطأ فى المخالفات بخصيصة معينة هو عدم إمكان نفيه إلا عن طريق القوة القاهرة - وهو رأى مردود بأن القوة القاهرة باعتبارها أمراً لا يمكن للشخص التبصر به بحيث كان يصح درؤه ولا يكون فى استطاعته

---

(١) Francesco Alimena : la colpa nella teoria generale del reato, 1947, p. 149, 180, 181. n, 93. 94 .
انظر A. Dus ص ٢٥٤ و ٢٥٥ رقم ٧٢ .

(٢) نقض إيطالى ٧ مارس سنة ١٩٥٧ ، ٨ أكتوبر سنة ١٩٥٥ ، ٨ نوفمبر سنة ١٩٥٤ ٢١ أكتوبر سنة ١٩٥٤ مشار إليها فى :
Rassegna di Giursprudenza sul codice penale, Secouda Appendice, 1958, P. 28, 29 .

(٣) روجر ميرل ص ٢٥١ . عمر السعيد ص ١٣٨ . القللى ص ١١ .

(٤) روجر ميرل ص ٢٥١ ، ٢٥٢ .

(٥) روجر ميرل ص ٢٥١ و ٢٥٢ ، ويقول بأن القانون يفرض على المواطنين الحد الأقصى من العناية والفطنة ، أى يتعين عليهم أن يتجنبوا بقدر الإمكان مخالفة النصوص اللائحية ، وأن إثبات القوة القاهرة - وحده - هو الذى يفيد قيامه بهذا المجهود الكبير .

(٦) انظر ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٥٣ مجموعة علاحكام (Bull) رقم ٣٦٠ و ٦ نوفمبر سنة ١٩٤٧ موسوعة دالوز mise à Jour ص ١٥ رقم ٢١ و ٣١ يولية سنة ١٩٣٧ دالوز الأسبوعى ١٩٣٧ - ٥٢٣ ، ١٢ ديسمبر سنة ١٩٢٥ دالوز الأسبوعى ١٩٢٨ - ٣٧ .

مقاومته من شأنها تقطع علاقة الإسناد المادى بين الفعل والجانى . وليست مجرد سبب ينفى توافر الخطأ فى حقه .[1]

٦٠ ـ ما يؤثر فى الخطـأ :

لا تبدو دقة البحث إلا بصدد معظم الجرائم الضريبية وهى كما قلنا من نوع الجنح المخالفات ـ فكما بينا يستوى فى قيام هذه الجرائم توافر القصد الجنائى أو الخطأ غير العمدى . وكما قلنا بالنسبة إلى الخطأ غير العادى لا صحة لما ذهب إليه البعض[2] من أن هذا الخطأ لا يدرأ إلا بالقوة القاهرة وإنما يدفع بجميع الأسباب التى من شأنها نفى هذا الخطأ .

مثال ذلك إذا أثبت الجانى أن ثمة خطأ غير عمدى لم يتوافر فى حقه ـ وذلك كما إذا لأثبت الجانى أنه وقع فى **غلط جوهرى لا يمكنه تجنبه** « invencible » مثال ذلك من يجتاز الحاجز الجمركى دون أن يقدم إقرارا عن شىء خاضع للضريبة الجمركية وضع فى عربته دون علمه .[3]

ويهمنا فى هذا الصدد أن نبحث أثر الجهل أو الغلط بأحكام القانون الضريبى على الخطأ اللازم لتوافر الجريمة الضريبية .

ويتعين فى هذا المجال قصر هذا البحث على أغلبية الجرائم

---

(١) انظر فى أثر القوة القاهرة فى القانون الضريبي مقال Blancher فى Chronique دالوز ١٩٥٧ ص ٢١٩ وما بعدها . وانظر فى تطبيقات فى القوة القاهرة فى الالتزامات الضريبية مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٠ يولية سنة ١٩٥٣ دالوز ١٩٥٣ (.Somm) ٧٣ ، ٢٦ مارس سنة ١٩٥٣ سيرى ١٩٥٤ ـ ٣ ـ ٣١ز وقد قضى لأبان عند الغياب (مجلس الدولة الفرنسى فى ١٤ فبراير سنة ١٨٧٣) والمرض مهما بلغت شدته (مجلس الدولة الفرنسى فى ١٨٦٤/٨/٥ و ١٥ يناير سنة ١٩٣٢ والعذر العسكري (مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٧ يولية سنة ١٩٥٧) ـ لا يعتبر قوة قاهرة فى الجريمة الضريبية . (أنظر المقال السالف الإشارة إليه ص ٢٢١ و ٢٢٣) أنظر فى التفرقة بين معنى القوة القاهرة فى قانون العقوبات ومعناها فى القانون المدنى J. Aussel المرجع السابق ص ٢٧٣ .

(٢) المقصود بالأكراه فى هذا الصدد هو الإكراه المادى فهو يعدم الركن المادى للجريمة .

(٣) André Francon فى Quelques aspects, p. 240 .

الضريبية التى تتحد مع المخالفات فى ركنها المعنوى .[1] أما الجرائم العمدية فلا تثير بحثا يذكر فى هذا المجال ، مما يتعين معه الرجوع بشأنها إلى القواعد العامة[2] .

وقد ثار البحث فى أثر الجهل أو الغلط فى القانون فى القصد الجنائى إذ يشترط لتوافره علم الجانبى بالتكييف القانونى للوقائع المكونة للجريمة .

ولا حاجة بنا لكى نؤكد بأن قانون العقوبات الضريبى ليس ركنا فى الجريمة الضريبية ومن ثم فلا محل لأن يحيط به الشخص علما .

وبالنسبة إلى الجرائم غير العمدية ، فإنه نظرا إلى انتفاء القصد الجنائى فانه لا يشترط علم الجانى الفعلى بالتكييف القانونى للوقائع ، وإنما يتعين عليه أن يسعى نحو العلم بالقانون ، فإن جهل به أو علم به علما خاطئا عد ذلك تقصيرا منه يؤدى إلى مسئوليته غير العمدية دون تمييز بين قواعد قانون العقوبات والقوانين الأخرى[3] وفى هذا المعنى

---

(١) انظر فى تطبيق هذا المبدأ نقض فرنسى ٢٧ نوفمبر سنة ١٩٤٠ الجازيت دى يوليه ١٩٤١ - ١١ - ٢٤ وانظر نقض فرنسى ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٥٣ (Bull.) رقم ٣٦٠ والتعليق عليه بمجلة العلم الجنائى سنة ٥٤ .

(٢) فلا يعتد بالجهل أو الغلط فى قانون العقوبات الضريبى إذا ما كان مصدرا للجريمة ، كأن يجادل الجانى فى خضوعه للالتزام الضريبى أو عدم خضوعه . أما اذا كان الجهل أو الغلط فى القانون سواء كان جنائيا أو غير جنائى - عنصرا من عناصر الجريمة أدى ذلك إلى انتفاء القصد الجنائى . (انظر قضاء المحكمة الاتحادية الألمانية فى مقال الدكتور محمود نجيب حسنى فى مجلة القانون والاقتصاد سنة ١٥٩٨) مثال ذلك قد يخطىء المحاسب فى اعتماد الأرباح الواردة فى الاقرار الضريبى فيما يتعلق بتطبيق القواعد الضريبية البحتة - أى غير المقرونة بجزاء جنائى - فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية حول مدى اعتبار الضرائب الاضافية ورسوم البلدية من التكاليف واجبة الخصم (نقض مدنى ١٩٥٣/٦/٢٥ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢٠ ص ٧٩٥ رقم ٨٨) ومدى سريان ضريبة العمولات العارضة على الاكرامات (نقض مدنى ٣ ديسمبر سنة ١٩٥٣ المجموعة السابقة جزء ٢ ص ٧٩٥ رقم ٩١) - فى هذه الأحوال انصب الجهل او الغلط فى عنصر من عناصر جريمة الادلاء بيانات غير صحيحة فى الاقرارات المقدمة وينفى القصد الجنائى لدى المحاسب باعتباره شريكا .

(١) خلافا لذلك يرى الدكتور محمود نجيب حسنى إلى مساءلة الجانى عن جريمة عمدية إستنادا إلى أن القاعدة القانونية تنشىء التزاما بالعلم بها وأن هذا الالتزام يفرض عليه بذل كل الجهود الممكنة

قضت محكمة النقض فى قضية اتهم فيها مفتش صحة بأنه تسبب باهماله وعدم مراعاته اللوائح فى قتل غلام بأن أهمل علاجه من عقرة كلب ولم يرسله إلى مستشفى الكلب ، قضت بأن دفع الطبيب بعدم علمه بمنشورة وزارة الصحة الذى يوجب عليه ارسال المعقورين إلى المستشفى لأن المنشور صدر قبل تعيينه ، هذا الدفع لا أساس له ، لأن الطبيب الذى يعمل مفتشاً للصحة يجب عليه أن يلم بكافة التعليمات الصادرة وينفذها سواء أكانت قد صدرت قبل تعيينه أم بعد ذلك[1]

ولما كان يكفى فى الجرائم الضريبية - التى هى من طبيعة المخالفات - توافر الخطأ غير العمدى - فإنه لا يقبل فى جميع الأحوال الاعتذار بالجهل بالقانون أو الغلط فيه سواء انصب على قانون العقوبات أو غيره من القوانين ولو كان العلم بها يتعلق بأحد عناصر الجريمة .[2]

وقد أثير هذا البحث أمام محكمة النقض فى قضية تتلخص وقائعها فى أن طبيباً مصريا لم يورد إلى الخزانة قيمة الضريبة المستحقة على فوائد الديون طبقا لما تقضى به المادة ٢١ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فطلبت النيابة العامة عقابة وفقاً للفقرة الأولى من المادة ٨٥ من القانون المذكور ، فدفع المتهم بعدم خضوعه للضريبة لأنه كان من بين أفراد القوات البريطانية إذ كان يعمل طبيبا بها ، ويتمتع على هذا النحو بالاعفاءات الممنوحة للقوات البريطانية فى المسائل المالية بمقتضى القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٤١ ، وأضاف المتهم إلى ذلك أنه إذا فرض

= للعلم باحكام فان قصر فى ذلك اعتبر سلوكه امتناعا عمديا وتوافرت لديه ارادة مخالفة القانون (مقال القصد الجنائى بمجلة القانون الاقتصادى س ١٩٥٨ ص ٢١٤ وما بعدها) . وعندنا أن القاعدة القانونية لا تنشىء التزاما بالعلم بها ، وأن خضوع الشخص لنظام قانونى معين يقتضى الألمام بما يتضمنه من قواعد قانونية .

(١) نقض جنائى ٣٠ يونيه سنة ١٩٥٣ مجموعة الأحكام س ٤ ص ١٠٣٣ رقم ٣٦٤

(٢) مع ملاحظة أن شرعية الجرائم والعقوبات ليست ركنا فى الجريمة كما قدمنا من قبل وانظر A. Dus ص ٢٤١ ونقض ايطالى ٥ مارس سنة ١٩٥٢ و ٦ فبراير سنة ١٩٥٢ وأول مارس سنة ١٩٥٠ هامش ١٠

وكان الاعفاء لا يشمله فإن جهله بالتفسير الصحيح للقانون يصلح عذرا له فى نفى المسئولية عنه . وقد ذهبت محكمة النقض الى أن الاعفاء من الضرائب لا يشمله لأنه لا تتوافر فيه الشروط المتطلبة حتى يعد من أفراد القوات البريطانية ، وقالت بأن اعتذاره بعدم العلم بالتفسير الصحيح للقانون وظنه أنه يستفيد من الاعفاء هو اعتذار لا ينفى مسئوليته استناداً إلى أن الجهل بقانون الضرائب لا يصلح عذراً[1]

وهذا الحكم سديد فيما انتهى إليه لأن جريمة عدم اداء الضريبة التى صدر بشأنها هذا الحكم من نوع الجنح المخالفات التى لا يؤثر الجهل أو الغلط فى القانون فى وقوعها مادام العلم به أمرا ممكنا . وقد ذهب البعض[2] فى تبرير هذا الحكم إلى أن القانون الضريبى يعتبر من القوانين المكملة لقانون العقوبات . والواقع من الأمر إنه وإن كان القانون الضريبى الذى خالفه المتهم فى القضية سالفة الذكر هو من قانون العقوبات كما ذهب هذا الرأى إلا أن ذلك لا يعتبر وحده سببا فى عدم قبول اعتذار المتهم بالجهل به ، فطالما أن الجريمة المتهم بها هى جريمة يكتفى فيها القانون بتوافر الخطأ غير العمدى لا يشترط العلم الفعلى بالقانون

وإذا كنا قد قلنا أنه فى الجنح المخالفات أنه لا محل لبحث تأثير الجهل أو الغلط فى القانون استنادا إلى أن عدم السعى نحو العلم بالقانون ينطوى على الاهمال ـ فإنه يجب التسليم بأنه متى ثبت أن المتهم قد بذل كل ما فى وسعه لكى يعلم بالقانون ولكنه لم يستطع على الرغم من ذلك أن يحيط به على وجه الصحيح ، فإنه لا يسأل عن فعله ولو لم تكن الظروف التى حالت دون علمه تعد قوة قاهرة ـ لأنه فى هذه

---

(١) نقض ١٢ أبريل سنة ١٩٥٥ مجموعة الأحكام س ٦ ص ٨٤٣ رقم ٢٥٧

(٢) محمود نجيب حسنى ـ فى مقالة عن القصد الجنائى بمجلة القانون والاقتصاد س ٨ ص ١٩٦

الحالة ترتفع عن الجانى شبهة الاخلال بالالتزام بالعلم بالقانون[1]

ولا يفوتنا أن نشير فى هذا الصدد إلى ما استحدثه مشروع قانون العقوبات الموحد بشأن حالة الضرورة إذ أجاز إرتكاب جريمة الضرورة ولو ألجأت الجانى إليها ضرورة وقاية ماله أو مال غيره ، لا مجرد وقاية نفسه أو نفس غيره ، كما هو الحال فى القانون الحالى . وتطبيقاً لذلك نتساءل هل يجوز أن يدفع التاجر جريمة الامتناع عن اداء الضريبة بوجوده فى حالة ضرورة بمقولة أن اداء مبلغ الضريبة سيؤدى إلى اشهار إفلاسه بطريقة التقصير . وغنى عن البيان أنه إذا كان الافلاس بطريقة التدليس فإنه يحول دون التمسك بحالة الضرورة لعدم توافر أحد شروطها وهو ألا يكون لارادة الفاعل دخل فى حلول الخطر[2]

نجيب على هذا السؤال على ضوء ما استحدثه المشروع الموحد فى جريمة الضرورة إذ اشترط أن يكون الفعل المكون للجريمة متناسبا والخطر المراد اتقاؤه . ولاشك أن تحديد التناسب بين المصلحة المراد حمايتها والمصلحة المضحى بها أمر دقيق للغاية ولا يسمح هذا المجال للخوض فيه[3] . وإنما نكتفى بالقول بأن مصلحة الدولة فى اقتضاء الضريبة وهى من أهم إيراداتها أمر يمس كيانها المالى ، وأنها لذلك أجدر بالحماية من المصالح الفردية ، فيتعين التضحية بهذه المصالح الأخيرة متى تصارعت مع مصلحة الدولة ، وبالتالى فلا نرى فى المثال السابق أن جريمة الضرورة متوافرة الأركان .

---

(١) محمود نجيب حسنى ـ المقال السابق ص ٢١٩ . وقد أجاز مشروع قانون العقوبات الموحد الاعتذار بالجهل بالقانون بسبب القوة القاهرة وفى حالة الأجنبى الذى قدم الجمهورية منذ ثلاثة أيام على الأكثر بوجود جريمة مخالفة للقوانين الوصعية لا تعاقب عليها قوانين بلده أو قوانين البلد الذى استقرت إقامته فيه وانظر فى هذا المعنى ص ٢٤٧ André Franchon

(٢) وقد استقر الفقه على قصر مدلول هذه العبارة على حالة التدخل العمدى (انظر محمود مصطفى من ص ٣٦٩ رقم ٣٢٤) وجاء مشروع القانون الموحدة مؤكدا ذلك اذ نص صراحة على الا يكون الخطر الجسيم المحدق قد تسبب فيه الجانى قصدا .

(٣) أنظر تعليق بوزا على حكم استئناف ١٩٥٧/٢/٢٥ دالوز ١٩٥٧ ص ٣٢٨ ـ ٣٤١ Foriers وفى حالة الضرورة سنة ١٩٥١ ص ٣٣٤ وما بعدها .

الباب الثالث

العقــوبة

المبحث الأول

نظرية الجزاء الضريبى

٦١ ـ تمهـيد

فرض القانون الالتزامات الضريبية لضمان مصلحة الدولة الضريبية ، أى مصلحتها فى اقتضاء الضريبة . ولتأكيد هذا الضمان وحماية لهذه المصلحة من العبث وضع القانون الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض .

وقد كانت التشريعات القديمة تفرض جزاءات بالغة الشدة على من يرتكب الجريمة الضريبية ،[1] ثم ما لبث أن تطورت فكرة الجزاء الضريبى إلى معنى آخر أخف حدة عما كان من قبل ، فاتجهت الدولة إلى إساءة معاملة من يخالف القانون الضريبى باخضاعه لأحكام خاصة قد تضر بمصالحه ومعاقبته عقاباً ينطوى على تعويض الضرر الذى حاق

(١) وصلت إلى الاعدام والايداع فى الليمانات (انظر مارسيل روجر ص ٤١) .

بالدولة نتيجة الاخلال بالتزامه الضريبى ، فضلا عن اخضاعه للعقوبة الجنائية وقد اضطرت الدولة فيما يتعلق بالعقوبات الجنائية إلى ادخال العقوبة المقيدة الحرية فى أحوال الغش الضريبى نظرا إلى خطورة النتائج المترتبة عليه ، ومن أمثلة ذلك فضلا عن التشريعات المصرية ، قوانين الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا وفرنسا[1] .

ويمكننا أن نجمل الجزاءات الضريبية المترتبة على الجريمة فى مجموعتين :

(١) جزاءات غير عقابية وهذه إما أن تنطوى على فرض أحكام شديدة على مرتكبى الجريمة ، مما يؤدى إلى عدم تمتعهم بالمزايا التى تنص عليها القواعد الأخرى التى يخضع لها سائر المخاطبين بالقانون الضريبى أو على فكرة تدبير الوقاية .[2]

(٢) جزاءات عقابية وتنطوى إما على فكرة العقوبة المحضة أو على فكرة العقوبة التعويضية أو بعبارة أخرى العقوبة التى تهدف إلى تعويض الدولة عما أصابها من ضرر بسبب وقوع الجريمة ؛ كما فى الغرامة الضريبية .

ويلاحظ أنه لا يعتبر جزاء ضريبياً التنفيذ المباشر على مال الممول لاقتضاء الدين الضريبى ؛ لأنه لا يعدو أن يكون تنفيذاً لالتزام سابق عليه ولا يحمل فى طياته مطلقاً فكرة حرمانه من بعض المزايا القانونية التى يكلفها تطبيق القواعد العامة[3].

---

(١) انظر المذكر الايضاحية للقانون رقم ٢٥٣ سنة ١٩٥٣ بتعديل بعض احكام القانون رقم ١٤ سنة ١٩٣٩

(٢) تروتابا ـ المرجع السابق ـ ص ٣٠١ رقم ٣٢١ و A. Dus ص ١٦ رقم ٦

(٣) A. Dus ـ المرجع السابق ـ ص ١٦ رقم ٦

٦٢ ـ الجزاءات غير العقابية :

تتمثل هذه الجزاءات فى صور مختلفة أهمها ما يلى :

١ ـ **تعديل أساس ربط الضريبة** : مثال ذلك تحديد أرباح الممول بطريق التقدير الجزافى إذا هو لم يقدم إقرارا ما عن أرباحه أو لم يؤسسه على اساس من دفاتر منتظمة أمينة مؤيدة بالمستندات ، والتزام الممول الذى لم يبلغ فى الميعاد القانونى بوقف منشأته بدفع الضريبة عن سنة كاملة ، مما ينطوى على ربط الضريبة على أساس أرباح الممول المفترضة لا الحقيقية .

٢ ـ **جزاءات إجرائية : ومثالها الجزاءات الآتية** :

(ا) منع الموظفين القضائيين والاداريين من القيام باعمالهم أو وضع إشاراتهم على الأوراق والمحررات التى لم يسدد عنها الممول ضريبة الدمغة : نصت الفقرة الأولى من المادة ٢٣ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على أنه لا يجوز للقضاء وغيرهم من الموظفين العموميين إصدار أحكام أو قرارات أو وضع إشارات أو التصديق على امضاءات أو القيام بأى عمل مما يدخل فى اختصاصاتهم مالم تكن ضريبة الدمغة المستحقة قد أديت فعلا وتطبيقا لذلك لا يجوز للقاضى أن يصدر حكمة قبل التثبت من سداد ضريبة الدمغة على المستندات المقدمة من أحد الخصوم ، ولا يجوز للموثق أن يسجل عقدا مالم يتحقق من أداء ضريبة الدمغة على كافة الأوراق والمستندات المقدمة إليه ، كما لا يجوز لكاتب الجلسة أن يأذن بايداع مستند قدمه أحد الخصوم مالم يتبين أن هذا المستند قد دفعت عنه ضريبة الدمغة[1]

---

(١) وقد ذهب البعض الى أن كاتب المحكمة لا يجوز له ان يأذن لفرد بسحب مستند مالم يتحقق من انه قد سددت عنه ضريبة الدمغة (محمد كامل عباس ، المرجع السابق ص ١٩٩) وفى رأينا أن واجب التحقق من أداء هذه الضريبة طالما أنه يقتصر ـ وفقا لظاهرة النص على حالة تقديم المستند ، فانه لا يشمل سحبه ، وذلك لأن المستندات المسحوبة هى غير المستندات المقدمة بلا جدال .

(ب) عدم جواز التمسك بالأحكام أو الأعمال الرسمية التى لا تسدد بشأنها ضريبة الدمغة . نصت المادة ٢٣ من قانون الدمغة على أن كل حكم يصدر أو عمل رسمى يؤدى ، وكذلك كل عقد يتم خلافا للأحكام الواردة فى القانون المذكور لا يجوز التمسك به حتى تؤدى الرسوم المستحقة والغرامات والتعويضات ، وعلى المحاكم أن تقرر ذلك من تلقاء نفسها .

ويلاحظ أن القانون قد جعل التمسك بالأحكام والأعمال الرسمية والعقود التى تمت خلافا لقانون الدمغة متوقعا على أداء الغرامات والتعويضات فضلا عن اداء الضريبة المستحقة . ولاشك أن الالتزام بأداء الغرامات يفترض بطبيعة الحال استحقاقها قانونا بمقتضى حكم نهائى من المحكمة ، فإذا لم يصدر حكم بذلك كان للجانى فى رأينا أن يسدد الضريبة المتأخرة وحدها حتى يجوز له التمسك بالأعمال السالف بيانها . وعندئذ تستمد هذه الأعمال حجيتها فى الاثبات منذ تاريخ انشائها أو تحريرها[١] .

وعدم جواز التمسك بالعقود والأحكام والأعمال الرسمية الأخرى لا يعنى بطلانها[٢] ، لأن الالتزامات بأداء ضريبة الدمغة ليس شرطا لصحة العقود أو الأعمال الرسمية أو الاجراءات التى بنى عليها الحكم . وقد كانت المادة ١٨٦ من قانون الاجراءات الجنائية الايطالى تنص على انه لا يجوز قبول العمل أو القيام به اذا أوجب القانون وضع طابع دمغة عند مباشرته ، فاذا قبل أو تمت مباشرته دون وضع هذا الطابع لا يترتب على ذلك البطلان ، ثم صدر القانون رقم ٥١٧ سنة ١٩٥٥ بتعديل المادة ١٨٦ المذكور ونص على أنه اذا أخضع القانون

---

(١) محمد كامل عباس ص ١٩٩ .

(٢) نقض ايطالى ٢٤ يونيو سنة ١٩٥٢ و ١٧ مايو سنة ١٩٥١ و ١٢ مايو سنة ١٩٥١ و٣ اغسطس سنة ١٩٥٠ و ٤ مارس سنة ٢٣ ديسمبر سنة ١٩٤٩ و ٩ اغسطس سنة مجموعة القضاء فى قانون المرافعات سنة ١٩٥٤ .

Rassegna di Giurisprudenza sul codice di procedura civile 1954, P. 567 no 7.

عملا معينا لرسم دمغة ، فإن عدم دفع هذا الرسم أو عدم كفايته لا يؤدى إلى عدم قبول العمل أو يمنع من القيام به وذلك دون إخلال بالجزاءات المالية التى تنص عليها القوانين .

وقد استثنى المشرع من حكم الفقرتين الأولى والثانية من المادة ١٦ سالفة الذكر الأحوال الثلاثة الآتية : (١) المواد الجنائية . (٢) مسائل الجرد والحصر التى تباشرها سلطات رسمية . (٣) الاجراءات الوقتية التى يرى القضاة اتخاذها فى الأحوال المستعجلة .

وفى هذه الأحوال المتقدمة قارن المشرع بين المصلحة الضريبية للدولة والمصالح الأخرى التى ترعاها المسائل السالف بيانها ، فرجح هذه المصالح الأخيرة عليها .

وبالنسبة إلى المواد الجنائية لا يجوز لسلطة الاستدلالات أو التحقيق أو المحاكمة عدم قبول مستند ما بدعوى أنه لم يسدد عنه ضريبة الدمغة ولما كان هذا النص يعتبر مكملا ومؤكدا مبدأ حرية القاضى الجنائى فى الاقتناع وتخويله اتباع ما يراه من طرق الاثبات (المادة ٢٩١ إجراءات) وكانت المادة ١٦٦ من قانون الاجراءات الجنائية قد نصت على انه يتبع فى الدعوى المدنية التى ترفع أمام المحاكم الجنائية الاجراءات المقررة بهذا القانون فإن الحكم سالف الذكر يمتد إلى الدعوى المدنية التبعية[١] .

وفى إجراءات الجرد والحصر التى تجريها سلطات الدولة رعاية للقصر وناقصى الأهلية ومن فى حكمهم لا يجوز أن تتوقف لعدم سداد ضريبة الدمغة على احد المستندات .

وفى الاجراءات الوقتية التى يرى القاضى اتخاذها فى أحوال الاستعجال يهدف المشرع إلى حماية للحقوق المعرضة للخطر وخشية

---

(١) عكس ذلك ـ محمد كامل عباس ص ٢٠٠ .

ضياع معالم الحقيقة ولهذا نص على أن عدم أداء ضريبة الدمغة على المستندات لا يترتب عليه تعطيل هذه الاجراءات .

٣ ـ جزاءات مدنية : ويقصد بها جبر الضرر الذى عاد على الدولة من وقوع الجريمة باعتبارها عملا غير مشروع وهى فى الوقت ذاته تتجرد من كل معنى معانى العقاب لأنها لا تتجاوز حدود الضرر المذكور .

مثال ذلك : أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد أن نص على إعتبار كل من عدم أداء الضريبة فى الميعاد أو عدم حجزها عند المنبع وتوريدها للخزانة فى الميعاد القانونى جريمة ضريبية ، نص فى المادة ١٧٢ على أن تستحق فائدة تأخير على من لا يؤدى الضريبة المستحقة من واقع الاقرارات فى المواعيد القانونية أو لا يحجزها عند المنبع ويوردها للخزانة فى الميعاد القانونى .(١)

ويلاحظ أن مطالبة الادارة الضريبية للملتزم الأصلى فى جريمة التهريب الضريبى بالضريبة المستحقة أو ببقية الضريبة التى لا يؤدها أداء كاملا (le rappel d'impot) يعنى مطالبة الدولة بذلك الجزء من دينها المستحق لها والذى كان عرضه للضياع على الدولة بسبب مخالفة الممول للقانون(٢) ، ويعتبر لذلك من قبيل التعويض العينى .

---

(١) يلاحظ أن المدين الأصلى فى حالة عدم حجز الضريبة عند المنبع وتوريدها فى الميعاد لا يسأل عن فائدة التأخير ، إلا إذا كان هو نفسه الملزم بالتوريد (فكرى ناصف فى الضرائب المباشرة على ايرادات الثروة المنقولة طبعة ١٩٥٨ ص ٤٠٢) ويلاحظ أن الدولة فى الزام الممولين بفائدة التأخير قد اباحت لنفسها ما حرمته على غيرها . وانه لا يجوز الحكم على مصلحة الضرائب بفوائد عن المبالغ التى يحكم بردها للممولين . (انظر فى انتقاد مسلك المشرع فى هذا الصدد مقال الاستاذ محسن جمجوم فى مجلة التجارة والضريبة عن « نظرة فى الكتاب الرابع من القانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٣٩) عدد ٢٢ ص ٥٥)

(٢) انظر نقض جنائى ـ ٣٠ ابريل سنة ١٩٥٦ مجموعة الأحكام س ٧ رقم ١٩١ ؛ ١٠ مارس سنة ١٩٥١ ؛ ١١ مارس سنة ١٩٤٧ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢ ص ٨٠٩ و ٨١ رقم ٣ و ١٢

ويلاحظ أن القانون الضريبى قد نص فى بعض الأحوال على مساءلة غير الملتزم الأصلى بأداء الدين الضريبى بطريق التضامن معه - مثال ذلك ما نصت عليه المادة ٣٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن ضريبة الدمغة من انه على القاضى أن يحكم من تلقاء نفسه باداء قيمة الرسوم المستحقة على جميع من اشتركوا فى المخالفة وذلك بطريق التكافل والتضامن وما نصت عليه المادة ١٧٩ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من إلزام الشريك فى جريمة التحايل للتخلص من اداء الضريبة المقررة بهذا القانون بالتضامن مع الفاعل الأصلى فى أداء ما يترتب على فعله من روق الضرائب .

ولا يجوز الخلط بين هذه الجزاءات المدنية والعقوبات التعويضية ، فبينما تبدو الأولى مجردة تماماً من عنصر العقاب ، فإن الثانية تعتبر عقوبة فى الأصل وإن خالطها عنصر التعويض .

٤ - **تدابير أمن** : قد يأخذ قانون العقوبات الضريبى بنظام تدابير الأمن[١]

٦٣ - الجزاءات العقابية

(أولا) العقوبات البحتة :

تنطوى القواعد الجنائية على جزاءات عقابية كالسجن والحبس والغرامة والمصادرة . وقد أخذ فيها القانون الضريبى بعقوبة السجن فى الجرائم التى تنطوى على جسامة معينة واخصها جرائم الغش الضريبى وهى التى يقصد بها التهريب من أداء الضريبة . ومثال الاحوال التى نص فيها القانون المصرى على عقوبة السجن جريمة التحايل للتخلص من

---

(١) انظر A. Dus - ص ٤٣ وما بعدها رقم ١١

أداء الضريبة (المادة ۱۷۸ من القانون رقم ١٥٧ سنة ۱۹۸۱ وتقليد طوابع علامات وطوابع مصلحة الضرائب وتوزيعها واستعمال طوابع دمغة سبق استعمالها وتعمد أحد موظفى الحكومة إساءة استعمال اختام دمغة الضرائب (المادة ٣٠ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) والتهريب الجمركى (المادتان ١٢١ و١٢٢ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣) . [1]

ويلاحظ أنه امام سكوت النص عن ذكر الحدين الأقصى أو الأدنى للسجن والحبس يتعين الرجوع إلى القواعد العامة فى قانون العقوبات .

وقد نص القانون العام للضرائب فى فرنسا على عقوبة الحبس من

---

(١) ويلاحظ أن المادة الخامسة من القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ الخاص بتخفيف الضريبة عن صغار ملاك الأراضى الزراعية قد نصت على انه يجب على كل ممول يملك فى أكثر من تكليف واحد فى بلد واحد أو عدة بلاد فى اتحاد الدول ويكون ربط أمواله فى هذه التكاليف أو فى بعضها أو إحداها عشرين جنيها فأقل ، يجب عليه أن يقدم الى الصيارف الموجودة بدائرتهم هذه التكاليف إقرارا بين به مقدار ما يملكه فى كل بلد والضريبة السنوية المفروضة فى كل منها ، كما يلتزم بتقديم الاقرار نفسه كل ممول اكتسب كل ملكية أو بعضها عن طريق الاصلاح الزراعى .

ونصت المادة ٦ من القانون المذكور على ان الممول الذى يتأخر فى تقديم الاقرار أو يتضمن فى اقراره بيانات خاطئة يترتب عليها الاعفاء أو التخفيف بدون وجه حق فى الضرائب المستحقة على اطيانه يحرم من الانتفاع بأحكام الاعفاء أو التخفيف لمدة خمس سنوات . كذلك تفرض عليه بقرار من مدير عام مصلحة الأموال المقررة ، غرامة مساوية منه بغير حق . وإذا كان الاعفاء قد وقع فعلا ألزم الممول المخالف فوق ذلك برد جميع المبالغ التى تكون قد خصصت له بغير حق .

ثم نصت على انه فى جميع الاحوال يجوز الحكم على الممول بالحبس لمدة لا تجاوز شهراً .

والذى يسترعى النظر فى هذه الحالة أنه بينما قرر القانون لمخالفة الالتزام بالاقرار المنصوص عليه فى المادة الخاصة جزاء إداريا يصدر بقرار من مدير عام مصلحة الأموال المقررة نص على جواز الحكم على الممول بالحبس لمدة لا تجاوز شهرا - فما المقصود بهذا النص الأخير . لاشك أن المشرع لم يقصد بهذا النص تخويل مدير عام مصلحة الأموال المقررة توقيع هذه العقوبة . وما كان له أن يفعل ذلك ، لأنه من المقرر أنه « لا عقوبة بغير حكم » وإذن وأمام صريح النص نرى أن المشرع قد اعتبر هذا الفعل جريمة وقرر لها عقوبة الحبس ، وهذه لا يمكن الحكم بها إلا بواسطة القاضى . أما كلمة « يجوز » التى صدر بها القانون هذا النص فهو من قبيل سوء الصياغة ، وهو أمر شمل المادة السادسة برمتها .

سنة إلى خمس سنوات (انظر على سبيل المثال المواد ١٧٤٤ و ١٧٤٥ و ١٧٤٧) كما اخذ بهذه العقوبة كل من القانون الايطالى والانجليزى وفى الولايات المتحدة الأمريكية وفى بعض المقاطعات السويسرية .

وفى الأحوال التى يجوز فيها توقيع عقوبتى عقوبتى السجن والحبس يخضع تطبيقها وتنفيذها للقواعد العامة المقررة فى قانون العقوبات ، كما انه يجوز فى الجرائم الضريبية الحبس الاحتياطى وفقا لما نص عليه قانون الاجراءات الجنائية[١] .

وبالنسبة إلى الغرامة الجنائية فقد نص عليها القانون الضريبى كجزاء على الجرائم الضريبية إما كعقوبة أصلية (مثال المادة ١٨٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) أو كعقوبة تكميلية يقضى بها مع عقوبة الحبس[٢] « مثال المادة ١٨٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ »)

وبالنسبة إلى المصادرة قد يقررها القانون الضريبى كعقوبة ، مثال ذلك المادة ٥٣ من قانون الضرائب على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ .

(ثانيا) العقوبات التعويضية :

تتميز الجريمة الضريبية بانطوائها على تهديد للمصلحة الضريبية للدولة سواء بتعريضها للخطر أو بإلحاق الضرر بها . ولذا كان من الطبيعى أن يلجأ المشرع الضريبى إلى سبيل العقوبات التعويضية فى هذا النوع من الجرائم : وتتميز هذه العقوبات بطبيعتها المختلطة ،

---

(١) فى هذا المعنى مرسيل روجر ص ٤٣ .
(٢) أما فى الحالة التى تقضى فيها بالزامه وحدها فتعتبر عقوبة أنظر نقض جنائى ـ أصلية ١٧ مارس سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام س ١٠ ص ٣٢٨ رقم ٧٣ .

فهى ليست عقوبة محضة كما أنها ليست ، تعويضا خالصا ، وإنما هى فى الواقع تجمع بين الصفتين كما فى الغرامة الضريبية وغرامة المصادرة ، والمصادرة .

(أ) الغرامة الضريبية

٦٥ ـ عرف قانون العقوبات الضريبى نوعا معينا من الغرامات ، أطلق عليه اسم الغرامة الضريبية «L'amende fiscale» وتحدد عادة بنسبة معينة مما لم يؤد من الضريبة .

وقد يقدر القانون مبلغ الغرامة إذا تعذر معرفة مقدار الضريبة (انظر المادة ٥٣ من القانون ١٣٣ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الاستهلاك)

وتتميز هذه الغرامة بأنها لا توقع إلا فى الجرائم التى تنطوى على اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة وهى الجرائم الضريبية[1] .

٦٥ مكررا ـ الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية :

كان تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية من أهم الموضوعات التى دار حولها البحث فى قانون العقوبات الضريبى .

---

(١) أو جزاءا ص ٤٣٣ وقد ذهب الفقه والقضاء فى فرنسا إلى أن قواعد التزامات الضريبة لا يقتصر نظام تطبيقها على جرائم التشريع الضريبى بل يمتد إلى الجرائم الأخرى التى تسبب ضررا ماليا للدولة ، كالجرائم الخاصة بالغياب والبريد ومخالفة القوانين المنظمة للقمح .
انظر موسوعة دالوز جزء ١ تحت كلمة (غرامة ضريبية) ص ١٠٣ رقم ٦ وانظر نقض فرنسى ١٩ يناير سنة ١٩٥٩ (.Bull) رقم ٤٨ .
(أنظر Max Le Rox : Les criteres distinctifs des diverses amendes et Le probleme des decimes et majorations, J. C. P. 898n. 18 وسنتبن أن الغرامة النسبية هى من قبيل الغرامة الضريبية . =

فذهب البعض[١] إلى ان هذه الغرامة ليست إلا تعويضا مدنياً للخزانة عما أصابها من ضرر ، وقيل بأن الوظيفة التى تقوم بها الغرامات الضريبية تشبه بتلك التى يقوم بها الشرط الجزائى فى الالتزامات المدنية[٢] .

وعيب هذا الرأى أن التعويض بحسب طبيعته لا يتجاوز قدر الضرر[٣] ، وأنه إذا جاز أن يحدد القانون أو الاتفاق مبلغ التعويض جزافيا (كما فى فوائد التأخير والشرط الجزائى) فإن التقدير الجزافى يجب أن يقترب بقدر الامكان من الضرر الحقيقى الذى لحق المجنى عليه[٤] .

وهذا إلى ان العلاقة الضريبية بين الدولة والأشخاص ليست علاقة تعاقدية بل هى من علاقات القانون العام[٥] .

وقد تأثر المشرع المصرى بهذا الرأى فوصف الغرامة الضريبية بأنها تعويض . مثال : ذلك المادة ١٨١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

= راجع A. Gesché : Les infractions en matiére de douanes et accises, Revue de droit pénal et de criminologie et archives internationales ds médecin Légale, 1939, P. 2.

E. Pilon : Principes et technique des droits d'enregistrement T. I, P. 647.

(١) انظر هذا الرأى فى A.Dus ص ١٨ هامش ٢٠ .

(٢) انظر Camille Scaitteur, Le devoir fiscal, 1950, P. 137

(٣) أنظر Gaston Jéze, La fraade fiscale, Revue de science et de Législation finaucières, 1933, P. 200.

(٤) نصت المادة ٢٢٤ من القانون المدنى على أنه لا يكون التعويض الاتفاقى مستحقا إذا أثبت المدين أن الدائن لم يلحقه أى ضرر .
ويجوز للقاضى أن يخفض هذا التعويض إذا أثبت المدين أن التقرير كان مبالغا فيه الى درجة كبيرة ، أو أن الالتزام الأصلى قد نفذ فى جزء منه ويقع باطلا كل اتفاق يخالف أحكام الفقرتين السابقتين .

(٥) ديلوجو فى قانون العقوبات الضريبى ص ٤١ .

وذهب رأى[٥] إلى أن المشرع بهذا الوصف قد حسم الخلاف كله وهو قول يتفق مع ما ذهب إليه البعض فى الفقه الايطالى[٢] من أن العبرة فى تحديد طبيعة الغرامة إنما يكون بتسمية المشرع لها .

والواقع من الأمر إن الالفاظ التى يستخدمها المشرع لا يمكن الوقوف عندها لتحديد الطبيعة القانونية للجزاء ، إنما العبرة بجوهره وموضوعه وما يتمتع به من خصائص قانونية . وهذا المعنى هو ما أكدته محكمة النقض[٣] إذ قالت إن المشرع لم يقصد الخروج بالتعويض عن كونه جزاء يلازم الغرامة وأنه مازال يغلب عليه معنى العقوبة وإن خالطه التعويض .

ولا يجوز الخلط بين الغرامة الضريبية المقررة للجريمة الضريبية والغرامة الجمركية طبقا للائحة الجمركية قبل تعديلها بالقانون رقم ٦٢٣ سنة ١٩٥٥ فى شأن التهريب الجمركى ، فقد سبق أن بينا ـ طبقا لما استقر عليه قضاء الدائرة المدنية لمحكمة النقض ـ أن هذه الغرامة الأخيرة ليست إلا تعويضا مدنيا بحتا بناء وأن التهريب الجمركى فى ظل تلك اللائحة لم يكن ليعتبر جريمة[٤] .

---

(١) قال به الأستاذ الدكتور حسين خلاف ـ الوجيز فى تشريع الضرائب سنة ١٩٥٧ ص ٢٧٣ .

(٢) مانتسينى فى قانون العقوبات ، جزء ٣ طبعة ١٩٣٤ ص ١١١ رقم ٥٤٤ ، وقال أنه إذا اقتصر المشرع على تسميتها بأنها عقوبة مالية دون أن يحدد نوعها اعتبرت جزاء مدنيا بالمعنى الواسع . (ص ١١٠)

(٣) نقض جنائى ـ ١١ مارس سنة ١٩٥٢ ـ مجموعة الأحكام س ٣ ـ ص ٥٤٣ رقم ٢٠٤ .

(٤) أنظر نقض مدنى ٢٩ أكتوبر سنة ١٩٥٩ الطعن رقم ٢٧٦ سنة ٢٥ ق بعد . (أشرنا إليه فيما تقدم ص ٤٩و ٢٥٠) و ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٦ مجموعة الأحكام س ٧ ص ٩٣٤ رقم ١٣٤ ، و ٢٥ أكتوبر سنة ١٩٥٦ مجموعة الأحكام س ٧ ص ٨٦٣ رقم ١٢٣ .

ولما كان من المقرر أن قرارات سلطة التحقيق لاتجوز حجية الشىء المحكوم فيه أمام القضاء المدنى .

(Jean Derruppé : La notion particuliére de décisien définitive en procedure pénale, Quelques aspects, P, 144, no 22) =

أما الغرامة الجمركية وفقاً للقانون الجديد رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ الذى رفع أعمال التهريب الجمركى إلى مصاف الجرائم فهى من الغرامات الضريبية بلا جدال .

وذهب رأى آخر إلى أن الغرامة الضريبية ليست إلا ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية[1] . ويعيب هذا القول أن دين الضريبة ـ بحسب طبيعته ـ ينشأ فى ذمة الممول بقول القانون بمجرد حصول الواقعة المنشئة له ، أما قرار ربط الضريبة فلا يعدو دوره كشف هذا الدين وتحديد مداه وفقاً للقانون ، بحيث لا يؤثر عدم صدور هذا القرار فى نشوء الدين فى ذمة الممول[2] . وهذا القول يتنافر تماماً مع كون الغرامة الضريبية لا تنشأ فى ذمة المحكوم عليه إلا منذ صدور حكم

= فقد قضت محكمة النقض تأكيداً للصفة المدنية لأعمال لتهريب الجمركى وفقاً للائحة الجمركية أن أمر النيابة العامة بحفظ الأوراق لعدم تأثير واقعة التهريب الجمركى لا يكون له قوة الأمر المقضى أمام اللجنة الجمركية حين إعادة محاكمة المهرب عن هذه الواقعة ذاتها . (أنظر نقض مدنى ١١ ديسمبر سنة ١٩٥٨ مجموعة الأحكام س ٩ ص ٧٢٦ رقم ٩٤) .

وفى هذا المعنى محكمة الزقازيق الإبتدائية فى ٤ يونيه سنة ١٩٣٠ المحاماة س ١٠ ص ٧٢٧ رقم ٣٦٣ . عكس ذلك بعض الأحكام التى ذهبت إلى أن لغرامات الجمركية ليست تعويضاً مدنيا بحتا بل هى خليط بين الصفتين الجنائية والمدنية (محكمة استئناف القاهرة فى القضية رقم ٤٣٦ سنة ٧٠ ق فى ١٦ مارس سنة ١٩٥٤ « الدائرة التجارية » انظر موسوعة القضاء فى المواد التجارية للأستاذ عبد المعين لطفى جمعة ، محكمة مصر الإبتدائية فى ٢ مارس سنة ١٩٢٧ المحاماة س ٧ ص ٨٩٤ رقم ٥٠٩ ، استئناف مختلط ٣٠ مايو سنة ١٨٩٥ . مجلة التشريع والقضاء س ٧ ص ٣١١) .

(١) حبيب المصرى فى ضرائب الدخل سنة ١٩٤٥ ص ٦٦٦ . وفى هذا المعنى قضت محكمة شبين الكوم الابتدائية بأن « زيادة ما لم يدفع من الضريبة » المنصوص عليها فى المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التى يحكم بها القاضى هى فى حقيقتها ضريبة إضافية يقضى بها للدولة بسبب المماطلة فى الدفع أو عدم تقديم الاقرار فى الوقت المحدد وبالنسبة إلى الضريبة التى لم تدفع . (فى ٢٧ ديسمبر سنة ١٩٤٨ مجموعة السكرى ص ٢٨٠ رقم ١٥٥٣)

(٢) وتطبيقاً لذلك نصت المادة ٧ مكررة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والمادة ٢٤ مكررا / ٦ على أن تبدأ مدة تقادم الضريبة من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الاقرار ـ لا من تاريخ القرار الصادر بربط الضريبة .

جنائى كما سنبين فيما بعـد ، طبقاً للمبـدأ المقرر فى العقـوبة من أنـه (لا عقوبة بغير خصومة Pas de peine sans Procés) .

وقد أخذ المشرع صراحـة بنظام الضـريبة الإضـافية فى بعض الأحوال ، فقرر زيادة الضريبـة بقوة القـانون بمجـرد وقوع المخـالفة الضريبية . وفى هذا الحالة لا يعدو قرار الإدارة بفرض هذه الزيادة أن يكون قرارا تنفيذياً لما نص عليه القـانون ـ مثـال ذلك مـا نص عليه القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ . بشأن المرور من زيادة الضريبة عـلى السيارات إلى حد معين عند عدم أدائها فى الميعاد القانونى « راجع المواد من ٧٤ إلى ٨١ من هـذا القانـون » ، وما نص عليـه القانـون العام للضرائب فى فرنسا فى المواد ١٧٢٥ إلى ١٧٣٣ فى الباب من القانون المذكور والخاص بالعقوبات من زيادة الضريبـة إلى حد معـين بمجرد مخالفة الالتزامات الضريبية المنصوص عليها فى القانون المذكور[1] .

وذهب رأى ثالث[2] إلى أن الغرامة الضريبية لها طبيعة جنائية بحتة وهو رأى مردود بأن المشرع كثيراً ما ينص على هذه الغرامة بجانب الغرامة الجنائية (أنظر المادة ١٨٢ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ مثلا) مما يؤكد اختلاف طبيعة كل من الغرامتين عن الأخرى ، فضلا عن أن تحديدها وفقاً لمبلغ الضرائب الذى لم يؤده الملتزم الضريبى يؤكد أن جوهر هذه الغرامة ليس عقاباً بحتا . هذا فضلا عن أن النص على إخضاع هذه الغرامة لبعض الأحكام المدنية كمبدأ التضامن بين الجناة لما ينفى عن هذه الغرامة صفة العقوبة البحتة .

---

(١) انظر لروتابا المرجع السابق ص ٢٠٣ رقم ٣٢٣ . انظر نقض بلجيكى فى ٢٥ إبريل سنة ١٩٢٧ الباسكريزى ١٩٢٧ ـ ١ ـ ٢١١ .

(٢) أنظر

Macrel Feye et Charles Cardyn : Procédure fiscale cortentieuse, 1944. P. 152, no 163.

وفى هذا المعنى جاروفى قانون لعقوبات (طبعة ٢) جزء ٢ رقم ٤٤١ و ٤٤٥ ومذكرة Dejardins فى دالوز لدورى ٩١ ـ ١ ـ ١٠٣ .

وذهب رأى رابع[1] إلى أن الغرامة الضريبية هى من قبيل الجزاءات الإدارية قولا منه بأنها تهدف إلى ضمان حسن سير الإدارة العامة ، وأن خطورة هذه الجزاءات وسهولة الحكم بها تبعا للحكم بالعقوبة الجنائية وكون القضاء هو المرجع الأخير بالنسبة إلى جميع الجزاءات الإدارية لمما يبرر تخويل القضاء النظر فى هذه الجزاءات وخاصة أن اعتبار الإدارة الضريبية خصما للملتزم بالضريبة لما يحول دون إعتبارها حكما فى الوقت ذاته . ويعاب على هذا الرأى عدم تمييزه بين الغرامة الضريبية التى تقضى بها المحكمة فى الخصومة الجنائية والغرامة الإدارية التى قد تفرضها الإدارة ، فضلا عن أن الغرامات الضريبية تقضى بها المحكمة الجنائية بمقتضى وظيفتها القضائية لا سلطتها الولائية مما لا محل معه لوصفها بأنها جزاءات إدارية .

وقد ذهب الرأى الغالب فى الفقه[2] والقضاء[3] إلى إعتبار هذه

---

(١) مقال الأستاذ فالين فى مقاله عن الطبيعة القانونية للعقوبات الضريبية فى مجلة علم المالية والتشريع المالى سنة ١٩٤٩ ص ١٤ وما بعدها .

(٢) Edouard Bourrel فى موسوعة دالوز الجنائية جزء ١ تحت كلمة

« Amende Fiscale » no. 14.

Répret. prat. du droit belge. Impot, P. 819, no 101 8.

Max le Roy, J C. P. 1951, P. 898. no 19.

Marcel Guétat, thesé. op. eit. P. 192 etc. R. Vincent: De L'Amende en matiére pénale et enmatiére fiscale, thése, 1899 P. 312 etc.

بوزا ص ٣٦٧ رقم ٥٣١ . دونديه ذى فابر ص ٣٧٥ رقم ٦٥٩ .

رو جزءا ص ٤٣٤ وما بعدها ، ما نيول فى مجلة العلم الجنائى وقانون العقوبات المقارن سنة ١٩٣٩ ص ٧٥ .

وانظر مثال Jéze فى الغش الضريبى السالف الاشارة إليه ص ٢٠١ و٢٠٢ .

(٣) نقض جنائى فرنسى ٢١ مايو سنة ١٩٥٧ (.Bull) رقم ٤٣٩ ، ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٦ (.Bull) رقم ٨١٩ ، ٦ يونيه سنة ١٩٥٦ (.Bull) رقم ٤٣٤ ، ١٨ إبريل سنة ١٩٥٦ (.Bull) رقم ٤٣٤ ، ١٧ مايو سنة ١٩٥٥ (.Bull) رقم ٣٩ ، و ١٠ يناير سنة ١٩٤٧ دالوز ١٩٤٧ ـ ٢٥١ ، ١٨ مايو سنة ١٩٣٣ دالوز الأسبوعى ١٩٥٣ ـ ٨٢ ، ٣٠ أكتوبر سنة ١٩٣١ الجازيت دى باليه ١٩٣١ ـ ٢ ـ ٨٤٤ ، ١٦ يوليه سنة ١٩٢٣ دالوز ١٩٢٨ ـ ١ ـ ٧٧ ، ١١ يوليه سنة ١٩٠٤ سيرى ١٩٠٧ ـ ١ ـ ٣٩٠ .

الغرامة ذات طبيعة مختلطة أى تجمع بين صفتى العقوبة والتعويض ، وبهذا الرأى استقر قضاء محكمتنا العليا[١] ورتب على هذا التحليل نتائج قانونية هامة سنعرض لها فيما بعد .

٦٦ - رأينا فى الموضوع :

يتعين التمييز بادىء ذى بدء بين ثلاثة أنواع من الجزاءات المالية الضريبية[٢] :

(١) زيادة الضريبة بقوة القانون .
(٢) غرامة ضريبية تفرضها الادارة .
(٣) غرامة ضريبية تقضى بها المحكمة الجنائية .

أما عن زيادة الضريبة بقوة القانون فقد بينا أنها ضريبة إضافية يقررها القانون الضريبى على مخالفة بعض أحكامه[٣] وأن دور الإدارة فى تقريرها مجرد دور تنفيذى كاشف لحق الدولة فى هذه الضريبة .

---

(١) نقض جنائى ١٣ أبريل سنة ١٩٤٥ الطعن ٥٠ سنة ٢٤ ق ، ١١ مارس سنة ١٩٥٢ الطعن ٤٩٥ سنة ٢١ فى ١٩ مارس سنة ١٩٥١ الطعن ١٨١٧ سنة ٢٠ ق ، و ١٨ مايو سنة ١٩٤٨ الطعن ١٦٦٨ سنة ١٨ ق مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢ ص ٨٠٩ وما بعدها رقم ٢٣ و ٥ و ٣ و ٤ على التوالى . وانظر أيضا بالنسبة إلى جرائم التهرب من أداء رسوم الانتاج بنقض ١٤ يونيه سنة ١٩٥٠ الطعن ٢٢٢ سنة ٢٠ ق ، وأول مارس سنة ١٩٤٢ الطعن ٦٦٤ سنة ١٣ ق مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢ ص ٩٨٣ و ٩٨١ رقم ٥ و ٨ . ويلاحظ أن محكمة النقض فى هذين الحكمين الأخيرين قد وصفت الغرامة الضريبية بأنها جزاء تأديبى ، وهو تعبير غير دقيق وقد يؤدى إلى الخلط .

وانظر فى هذا المعنى محكمة طنطا الابتدائية فى ٧ إبريل سنة ١٩٤٩ مجموعة الجرف جزء ٤ مبدأ ٥٩٢ .

(٢) راجع Edouord Bourrel فى مقاله عن الضرائب والرسوم فى موسوعة دالوز جزء ١ ص ٥٥٢ رقم ٣ .

(٣) مثال ذلك فى القانون المصرى المواد من ٧٤ إلى ٨١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ بشأن المرور ، والمادة الأولى من القانون رقم ٤٧١ لسنة ١٩٥٣ بشأن رخص الأجهزة اللاسلكية قبل تعديلها بالقانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٦٠ وكانت تنص على زيادة الرسم المقررة على الجهاز إذا لم يسدد فى الميعاد القانونى وفى القانون الفرنسى المواد من ١٧٢٥ إلى ١٧٣٣ من القانون العام للضرائب .

وبالنسبة إلى الغرامة الضريبية التى تفرضها الادارة ومثالها فى القانون المصرى ما نصت عليه المادة ٦ من القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ الخاص بتخفيف الضريبة عن ملاك الأراضى الزراعية من أن كل ممول يتأخر عن تقديم الإقرار المنصوص عليه أو يتضمن إقراره بيانات ويترتب عليها الاعفاء أو التخفيف بدون وجه حق من الضرائب المستحقة على أطيانه تفرض عليه بقرار من مدير عام مصلحة الأموال المقررة ، غرامة مساوية للمبلغ الذى أراد الافادة منه بغير حق[1] . وما نصت عليه المادة ٢٨ من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ سنة ١٩٥٢ بالإصلاح الزراعى من أنه إذا لم يقدم المموّل الاقرار المنصوص عليه فى المادة السابقة فى الميعاد المعين أو ذكر فى إقراره بيانات غير صحيحة بقصد التهرب من دفع الضريبة الاضافية أو جزء منها تفرض عليه غرامة تعادل خمسة أمثال الضريبة التى ضاعت أو كانت تضيع على الخزانة العامة بسبب عدم تقديمه الاقرار فى الميعاد المحدد أو بسبب البيانات غير الصحيحة التى وردت فى إقراره وذلك فضلا عن الزامه بأداء الضريبة ذاتها ، وتقضى بالغرامة إحدى اللجان التى يؤلفها « وزير المالية والاقتصاد » لهذا الغرض ويكون قرارها فى هذا الشأن قابلا للطعن[2] . وما نصت عليه المادة ٢٤ / ١ رابعا من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٧ فى شأن الضريبة على العقارات المبنية المعدلة بالقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ من أن كل ممول يتأخر عن تقديم الإقرار المنصوص عليه بالمادة ٢٤ مكررا والإخطار المنصوص عليه بالمادة (٢٤) مكررا ثالثا أو يضمن اقراره أو اخطاره ببيانات خاطئة . يترتب

---

(١) نصت الفقرة الأخيرة من هذه المادة على جواز إعفاء المموّل من الغرامة بقرار من وزير المالية والاقتصاد » أو من ينيب عنه وذلك فى حالة ما إذا قام المموّل من تلقاء نفسه قبل كشف عدم صحة البيانات المقدمة منه بتقديم الاقرار وتصحيح البيانات المقدمة .

(٢) صدر قرار وزير المالية والاقتصاد رقم ٤٣ لسنة ١٩٥٣ (الوقائع عدد ٢٥ فى ٢٣ مارس سنة ١٩٥٣) ونصت مادته على أنه « تشكل بكل مديرية لجنة برئاسة مفتش المالية وعضوية كل من مدير ووكيل القسم المالى بالمديرية أو من ينوب عنهم ـ وتتولى هذه اللجنة توقيع الغرامة المنصوص عليها فى المادة ٢٨ من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ المشار إليه » .

عليها الاعفاء بدون وجه حق من الضرائب المستحقة على عقاراته يحرم من الانتفاع بأحكام هذا القانون لمدة خمس سنوات وتفرض عليه بقرار من المدير أو المحافظ التابع له القسم المالى الواقع فى دائرته العقار أو من مدير البلدية فى البلاد التى تقوم المجالس البلدية فيها بالربط والتحصيل غرامة مساوية لضريبة العقار فى سنة واحدة[1] ، وما كانت تنص عليه اللائحة الجمركية من جعل الاختصاص بتوقيع الغرامة الضريبية للجنة الجمركية المشكلة من مدير الجمرك وثلاثة أو أربعة من كبار موظفى المصلحة . (المادة ٣٣ من اللائحة) .

ومثال ذلك فى القانون الفرنسى ما نصت عليه ١٧٤٢ من القانون العام للضرائب فى فرنسا من أن لمدير إدارة الضرائب المباشرة سلطة توقيع غرامات ضريبة عند مخالفة المواد ١٧٣٤ مكرراً و ١٧٣٥ ومن المواد ١٧٣٧ إلى ١٧٤١[2] ، وقد وردت هذه الغرامات فى القانون محدودة بمبلغ ثابت لا يتغير وفقاً لنسبة معينة[3] .

ويثور البحث عن التكييف القانونى لهذا النوع من الغرامات ، وهل تعتبر عقوبات جنائية أو لا ؟

ويقودنا هذا البحث إلى تحديد معيار الغرامة الجنائية ، وهو أمر

---

(١) نصت الفقرتان ٢ و ٣ من هذه المادة : « فإذا كان الإعفاء قد وقع فعلا ألزم الممول فوق ذلك برد جميع المبالغ التى تكون قد رفعت عنه بغير حق مهما كانت مدتها ، ويجوز التظلم من القرار القاضى بفرض الغرامة إلى وزير المالية والاقتصاد ووزير الشئون البلدية والقروية كل فيما يخصه أو من ينيبه كل منهما عنه ليفصل فيه نهائيا ـ فى خلال تسعين يوما من تاريخ إخطاره بفرض الغرامة ـ ولا يجوز الطعن ف القرار أمام أية جهة قضائية .

ويجوز إعفاء الممول من الغرامة بقرار يصدر من الجهة المختصة بفرض الغرامة فى حالة ما إذا قام الممول من تلقاء نفسه وقبل كشف عدم صحة البيانات المقدمة منه ـ بتقديم الاقرار أو الإخطار وتصحيح البيانات المقدمة .

(٢) انظر Juris Classeur Fiscal, Impots directs, Textes

(٣) انظر Edouord Bourrel فى مقاله عن الغرامة الضريبية فى موسوعة دالوز جزء ١ ، ص ١٠٢ رقم ٣ ، ومقاله عن الضرائب والرسوم فى هذه الموسوعة جزاء ١ ص ٥٥٢ رقم ٣ .

كان مثار جدل فقهى شديد ، فذهب البعض[1] إلى أن الغرامة الجنائية هى التى لا توقع إلا عن جريمة : جناية أو جنحة أو مخالفة .

وعيب هذا الرأى أنه يدور فى حلقة مفرغة لأن تحديد ما إذا كان الفعل يعتبر جريمة أولا هو فى تقرير عقوبة على مخالفته ، ومن ثم فلا يستقيم القول بأن الجزاء يعتبر عقوبة متى كان مقرراً عن جريمة[2] .

والواقع من الأمر إن القاعدة هى أنه « لا عقوبة بغير حكم جنائى »[3] وعلة هذه القاعدة أنه لما كانت العقوبة جزاء ينزله المجتمع بالجانى ليقابل الشر الذى أنزله الجانى بالمجتمع حينما ارتكب الجريمة [4] ، وكانت الخصومة الجنائية ترفع بإسم المجتمع ولحسابه ، وكان الحكم الجنائى هو الحكم الصادر فى خصومة جنائية[5] ، لما كان ذلك فإن العقوبة لا تصدر إلا فى هذا الحكم[6] .

---

(١) Garceon, Code pénal andôté, art. 9, no 36.

(٢) السعيد مصطفى السعيد ص ٦٣٤ .

(٣) ديلوجو فى قانون العقوبات وتطبيقه ص ١٣٣ رقم ٣٧ .

(٤) راجع محمود نجيب حسنى - محاضرات فى علم العقاب على طلبة دبلوم العلوم الجنائية سنة ١٩٦٠ « بالآلة الكاتبة » ص ٧٨ .

(٥) راجع
Giuseppino Ferruccio Falchi : La sentenza nel processo penale italiano. 1947, p . 65 e segg.
عكس ذلك ادوار غالى فى رسالته عن حجية الحكم الجنائى أمام القضاء المدنى سنة ١٩٦٠ ص ١٠٧ .

(٦) ذهب البعض إلى أن الأصل فى الغرامة أن تكون جنائية إلا إذا نص القانون صراحة أو ضمنا على أن الواقعة المحكوم من أجلها بالغرامة ليست جريمة . (أنظر جارو فى مطول العقوبات جزء ٢ ص ٣٨٠) . وفى هذا المعنى ذهب Guétat فى رسالته عن الغرامة (ص ٨٣) إلى أن الغرامات غير الجنائية وبجه خاص الغرامات المدنية تعتبر الاستثناء للأصل العام فى الغرامات ، وأن الغرامات التى لم ترد فى هذا الاستثناءات تعتبر غرامات جنائية .
على أن هذا القول إن صح المناداة به إذا نص على الغرامة فى قانون العقوبات ، فإنه لا يصدق بالنسبة إلى القوانين الأخرى وخاصة القوانين الضريبية (انظر Max Le Roy فى مقاله عن معايير التمييز بين أنواع الغرامات (J. C. 1951, 898, 11.) وذهب البعض الآخر إلى الاهتداء ببعض السبل لتحديد طبيعة الغرامة الجنائية (أنظر Le Roy رقم ١٠) وهى : (١) =

وتطبيقا لذلك فإنه يمكن القول بأنه لا يعد جنائياً سوى الجزاء الذى لا يتصور صدوره إلا من محكمة جنائية . « Juridiction pénale » [1] وعلى ذلك فلا تعتبر غرامة جنائية الغرامة التى تقضى بها المحكمة الجنائية فى دعوى الرد المرفوعة إليها طالما أن الحكم بها قد يصدر من محكمة مدنية إذا قدم إليها طلب بردها .

يؤيدنا فى ذلك ما نصت عليه المادة ٤٥٩ من قانون الإجراءات الجنائية من أنه لا يجوز توقيع العقوبات المقررة بالقانون لأية جريمة إلا بمقتضى حكم صادر من محكمة مختصة بذلك[2] .

لما كان ما تقدم وكانت المادة ١٠ من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ فى شأن تنظيم مجلس الدولة قد نصت على تخويله سلطة الفصل بهيئة قضاء إدارى فى الطعون التى ترفع عن القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية ذات اختصاص قضائى ، وكانت المادة (خامسا) من القانون المذكور قد نصت على تخويل هذا المجلس سلطة الفصل فى الطلبات التى يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية

= تسمية القانون لها بأنها غرامة جنائية (فى هذا المعنى منتسيق فى مطول العقوبات سنة ١٩٣٤ص ١١١) . (٢) النص عليها فى قانون العقوبات . (٣) النص عليها تحت عنوان العقوبات المقررة للجنح « Peines correctionnelles » (٤) إذا خضعت الغرامة لقواعد لا يجوز تطبيقها إلا على الغرامات الجنائية (كوقف التنفيذ مثلا) .

على أنه يعيب هذا الرأى خلوه من معيار عام مجرد .

(١) ولما كانت المسائل المدنية التى تفصل فيها المحكمة الجنائية لا يقتضى الفصل فيها صدورها من محكمة جنائية فهى لذلك لا تعتبر عقوبة .

(٢) انظر ما تقدم ص ٥٢ ـ هامش ٣ . لا محل للتحدى بان المحكمة المدنية تفصل فى جرائم الجلسات ذلك أن القانون وقد خولها فى هذه الحالة سلطة تحريك الدعوى الجنائية والحكم فيها تصبح محكمة جنائية فى واقع الأمر وحكمها يعتبر جنائيا .

M. Stefani, cours de droit criminel approfendi, 1953 1954, Paris, P. 354.

ولا عبرة بما إذا كانت المحكمة عادية أو استثنائية .

النهائية ، فإن ذلك مما ينفى على سبيل القطع اعتبار هذه القرارات بمثابة أحكام[١] .

وكنتيجة لما تقدم فإن الغرامات الضريبية الصادرة من جهة الإدارة لا تعدو أن تكون غرامات إدارية « amendes edministratifs » خالية تماما من فكرة العقوبة[٢] .

أما عن الغرامة الضريبية التى تقضى بها المحكمة الجنائية ، فنحن نرى مع الرأى القائل بطبيعتها المختلطة - أنها عقوبة تنطوى على عنصر التعويض .

وفى بيان ذلك نعرض أولا لجوهر التمييز بين العقوبة والتعويض ، ثم نستخلص بعد ذلك مدى توافر كل من معنى العقوبة والتعويض فى الغرامة الضريبية محل البحث .

فبالنسبة إلى جوهر التمييز بين العقوبة والتعويض تتميز العقوبة عن التعويض بأنها جزاء ينزله المجتمع بالجانى مقابل الضرر أو الخطر الذى أصاب أو أحدق بالمصلحة الإجتماعية التى تحميها القاعدة الجنائية[٣] . ويتمثل جوهرها فيما تحدثه من إيلام اجتماعى .

---

(١) يؤكد ذلك ما نصت عليه المادة (سادساً) من قانون مجلس الدولة من تخويله سلطة الفصل فى الطعون فى القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية فى منازعات الضرائب والرسوم ، وهو ما يشمل بطبيعة الحال القرارات الصادرة بالغرامات الضريبية انظر : G. Ferruccio المرجع السابق ص ١٣٦ ما بعدها .

(٢) قضى مجلس الدولة الفرنسى تأييداً لذلك .

Consistert dans une majoration d'impôt appliquée par l'administration et qu, elles ne pevuent étre assimilée aux amendes prononcées par le juge de répression »

(مجلس الدولة الفرنسى فى ٢٢ نوفمبر سنة ١٩٢٩ دالوز الأسبوعى ١٩٣٠ - ٤٤) انظر تروتابا ص ٩٢١ ، وتعليق له على حكم مجلس الدولة الفرنسى الصادر فى ٢٧ يناير سنة ١٩٢٧ دالوز الدورى ١٩٢٧ - ٣ - ٢٥ . وانظر رقم ٢٢ .

(٣) ديلوجو فى قانون العقوبات وتطبيقه ص ١٣٣ رقم ٣٧ . وقد يكون الضرر أو الخطر مادياً أو معنويا وفقاً للتطبيقة المادية أو المعنوية للمصلحة .

ويتحقق هذا الإيلام إما بالمساس بحقوق الجانى . (كالحق فى الحياة والحق فى سلامة الجسم والحق فى الحرية . . .) أو بفرض الغرامات عليه (كتكليفه بأداء مبلغ معين)(١) .

وتحقق هذا الإيلام الإجتماعى لا يصادر حق المجنى عليه فى المطالبة بتعويضه عما أصابه من ضرر خاص . وهنا تبدو خصيصة التعويض التى تميزه عن الغرامة كعقوبة فبينما لا يتوخى التعويض إلا جبر الضرر المحقق والوقوع(٢) الذى حاق بالمجنى عليه فإن الغرامة لا تهدف إلا إلى تحقيق الإيلام الإجتماعى . إلا أن الإيلام الإجتماعى الذى تؤدى إلى العقوبة قد ينطوى فى الوقت ذاته على فكرة تعويض المجتمع عن الضرر الذى لحقه أو الخطر الذى أصدق به ولو لم يكن محقق الوقوع متى كان المجتمع ممثلا فى الدولة (كشخص معنوى) هو المجنى عليه فى الجريمة كما فى جرائم الاختلاس والجرائم الضريبية . وقد بينا أن الغرامة الضريبية هى عقوبة تعويضية ، بمعنى أنه وإن كانت فكرة العقاب هى الأصل فى هذه الغرامة إلا أنها تهدف فى الوقت ذاته إلى تحقيق معنى التعويض ، وبذلك يبدو العقاب والتعويض مختلطين فى هذه الغرامة مما يبرر وصفها بأنها ذات طبيعة مختلطة(٣).

يؤكد هذا أن معظم الجرائم الضريبية كما قدمنا تعتبر من جرائم الخطر ، وهى لا يترتب عليها ضرر محقق بالدولة وانما مجرد ضرر محتمل غير محقق لا يستحق عنه التعويض طبقا للقواعد العامة . وحتى فى جرائم الضرر فان الغرامة لا تحسب بقدر ما أصاب الدولة من ضرر .

ولما كان الأصل فى هذه الغرامة هو العقاب(٤) ، وليس التعويض ، فإنه يتعين وصفها بأنها عقوبة تعويضية لا تعويض عقابى .

---

(١) محمود نجيب حسنى ـ فى علم العقاب ص ٣٧ .

(٢) السنهورى ـ الوسط ـ جزءا ص ٨٦٢ ـ رقم ٥٧٥ .

(٣) محمود نجيب حسنى ـ المرجع السابق ـ ص ٧٨ .

(٤) نقض ١١ مارس سنة ١٩٥٢ ـ مجموعة الأحكام س ٣ ـ ص ٥٤٣ رقم ٢٠٣ ؛ نقض ٢٠ إبريل و١٨ مايو سنة ١٩٤٨ . مجموعة القواعد جزء ٧٠ ص ٥٥٠ و٥٦٧ رقم ٥٨٢ و٦٠٨ .

٦٦ مكررا - النتائج القانـونية للطبيعـة المختلطة للغرامة الضريبية :

توصل الفقه والقضاء إلى عدة نتائج قانونية تترتب على القول بالطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية ، إلا أن هذه النتائج جاءت دون ضابط محدد تسترشد به بحيث يمكن تطبيقه كلما عرض نزاع يتطلب الحكم بالغرامة الضريبية[1] .

والواقع من الأمر أنه لما كانت الغـرامة الضـريبية هى عقـوبة بحسب الأصل فإنه يتعين إخضاعها للقواعد المقررة بشأن العقوبات . إلا أن القول باختلاط فكرة التعويض مع فكرة العقاب يقتضى عدم التسليم على سبيل الإطلاق بجميع آثار العقوبة البحتة .

والصحيح عندنا أنه يتعين لتطبيق القواعد الإجرائية التى تخضع لها العقوبة بإعتبارها موضوعا لدعوى جنائية مع ملاحظة ما نص عليه القانون الضريبى خلافا لذلك ، ثم تطبيق القواعد الموضوعية الخاصة بالعقوبة إلا إذا ترتب عليها الإخلال بمبدأ التعويض أو نص القانون الضريبى على خلاف ذلك .

(أ) **القواعد الاجرائية** : يترتب على تكييف الغرامة الضريبية بأنها عقوبة إعتبارها موضوعا لدعوى جنائية مما يقتضى تطبيق القواعد الآتية :

١ - لا يجوز الحكم بها إلا من محكمة جنائية[2] .

---

(١) انظر Jeze فى مقاله عن الغش الضريبى فى مجلة علم المالية والتشريع المالى سنة ١٩٣٣ - ص ٢٠١ ؛ روجزء - ص ٤٣٦ وهامش ٣٦ ؛ بوزا ص ٣٦٧ رقم ٥٣١ ؛ دونديه دى فابر ص ٣٧٥ رقم ٦٥٩ .

(٢) نقض جنائى فرنسى - ١٨ مايو سنة ١٩٣٢ - دالوز الأسبوعى ١٩٣٣ - ٣٨٢ - ونقض بلجيكى - ٢ ابريل سنة ١٩٢٧ الباسكريزى ١٩٢٧ - ١ - ٢١١ .

٢ ـ يجب على المحكمة أن تقضى بها من تلقاء نفسها ، وللنيابة العامة وحدها أن تطلب الحكم بها وليس للإدارة الضريبية أن تدعى مدنياً بطلب توقيعها[١] ، فإذا أخطأت المحكمة فى الحكم بها كان للنيابة وحدها سلطة الطعن فى هذا الحكم .

٣ ـ لا يجوز الحكم بالغرامة الضريبية متى انقضت الدعوى الجنائية لأى سبب من أسباب انقضائها[٢] . وما دام الفرض أن الغرامة الضريبية ليست موضوعاً لدعوى مدنية تبعية فلا يجوز تطبيق ما نصت عليه المادة ٢٥٩ / ٢ من قانون الإجراءات الجنائية من أنه إذا سقطت الدعوى الجنائية بعد رفعها لسبب من الأسباب الخاصة بها فلا تأثير لذلك فى سير الدعوى المدنية المرفوعة معها[٣] .

٤ ـ يترتب على القول بأن الغرامة الضريبية موضوع لدعوى جنائية اعتبار الحكم الصادر بها حكما جنائيا ، ولهذا فإنه يحوز حجيته أمام القضاء المدنى[٤] .

وقد استثنى القانون الضريبى من القواعد الاجرائية العامة التى تخضع لها الدعوى الجنائية نصين يجب النزول عند حكمهما :

---

(١) باريس ١٣ ديسمبر سنة ١٩٤٠ ؛دوندييه دى فابر ص ٣٧٦ .

(٢) وقد حكم باخضاعها لقواعد تقادم الدعوة الجنائية (دائرة العرائض ١٦ يوليه سنة ١٩٢٨ سيرى ١٠٢٨ ـ ١ ـ ٢٧٩ ، نقض جنائى ١٦ ديسمبر سنة ١٨٩٨ سيرى ١٨٩٩ ـ ٢٥٩ وتعليق رو ٢٠ يناير سنة ١٨٨٠ (.Bull رقم ٤ ، ١١ فبراير سنة ١٨٨٧ دالوز الدورى ٨٧ ـ ١ ـ ٤٥٩) ، وحكم بانقضائها لوفاة المتهم (انظر محكمة Besancon فى ٢١ ديسمبر سنة ١٨٥٤ موسوعة دالوز جزء ١ فى مقال Edouard Bourrel عن الغرامة الضريبية ص ١٠٣ رقم ١٣) وحكم بانقضائها بالعفو الشامل (ديجون فى ١٤ يناير سنة ١٩٤١ دالوز الهجائى ١٩٤١ ـ ٩٠) .

(٣) ولو كانت الادارة الضريبية قد باشرت إجراءات الإدعاء المدنى بطلب توقيع الغرامة الضريبية لأنها لا تملك سلطة هذا الإدعاء مما يتعين معه الحكم بعدم قبوله .

(٤) M. Stefani; La primauté du criminel sur le civil, Cours de droit criminel approfondi, 1953 - 1954, P, 346.
وقد أشار إلى حكم الدائرة المدنية لمحكمة النقض الفرنسية فى ١١ يوليه سنة ١٨٨٢ . انظر أيضاً ادوار غالى فى رسالته ، المرجع السابق ـ ص ١٠٣ .

(١) تعليق رفع الدعوى على طلب من الادارة (أنظر مثال ذلك المادة ١٩١ / ١ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) .

(٢) جواز الصلح فى الدعوى الجنائية الضريبية على أساس دفع مبلغ معين . (أنظر مثال ذلك المادة ١٩١ / ٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

(ب) القواعد الموضوعية : يترتب على تكييف الغرامة الضريبية بأنها عقوبة تطبيق ما يسرى بشأنها من القواعد الموضوعية الآتية :

(١) قاعدة قانونية ـ فلا يجوز الحكم بالغرامة الضريبية إلا بناء على نص يقررها ويحددها .

(٢) قاعدة شخصية العقوبة ـ فلا يجوز الحكم بها أو تنفيذها إلا على المسئول عن ارتكاب الجريمة . وطبقا لذلك لا يجوز الحكم بالغرامة الضريبية على المسئول عن الحقوق المدنية[1] . وخلافا لذلك

---

(١) عكس ذلك بوزا ص ٣٦٨ ق م ٣٥١ ، نقض جنائى فرنسى ١٨ مايو سنة ١٩٣٣ دالوز الأسبوعى ١٩٣٣ ـ ٣٨٢ ، نقض بلجيكى ١١ ديسمبر سنة ١٩١١ سيرى ١٩١٢ ـ ٤ ـ ٢٣ .
وقد حكم فى فرنسا بأنه لا يجوز الحكم بهذه الغرامة على الورثة تأكيدا لمبدأ شخصية العقوبة . (نقض جنائى فرنسى ١٥ فبراير سنة ١٩٢٩ سيرى ١٩٣١ ـ ١ ـ ٢٧٦ ١٦ ديسمبر سنة ١٨٩٨ سيرى ١٨٩٩ ـ ١ ـ ٥٢٩ وتعليق رو . عكس ذلك موسوعة دالوز جزءا والأحكام المشار إليها فى ص ١٠٤ رقم ٣٢) .

وهذا البحث لا أهمية له فى قانوننا ذلك أنه من المقرر أنه لا تركة إلا بعد سداد الديون ، وقد نصت المادة ٣٥ ، إجراءات على أنه « إذا توفى المحكوم عليه بعد الحكم عليه نهائيا تنفذ العقوبات الماليةوالتعويضات وما يجب رده والمصاريف فى تركته) . وقد جاء بالمذكرة التفسيرية رقم ٢ عن المادة المقابلة من مشروع الحكومة (المادة ٥٥٣) أن هناك خلافا فيها إذا كانت العقوبات المالية وخصوصاً الغرامة يجب أن تكون شخصية كسائر العقوبات بحيث لا يجوز التنفيذ بها على ورثة المحكوم عليه بعد وفاته ، أو أنها بعد الحكم بها نهائيا تصبح ديناً على المحكوم عليه ينتقل بالوفاة إلى ورثته ؛ وقد حسم هذا الخلاف بما يتفق وهذا الرأى الأخير .
والواقع من الأمر أن نص المادة ٥٣٩ إجراءات سالف الذكر لا يعنى مطلقا انتقال دين الغرامة إلى ورثة المحكوم عليه ، لأنه لا ينفذ إلا فى حدود التركة ، والقاعدة كما قلنا أنه لا تركة إلا بعد سداد الديون .

اتجه القضاء الفرنسى إلى الحكم بالغرامة الضريبية على القاصر الذى حكم ببراءته بسبب عدم التمييز[1] . وعلى المسئول عن الحقوق المدنية[2] . وكانت العلة فى هذا القضاء أن الغرامة الضريبية تنطوى على عنصر التعويض ، دون أن يبين ما هو المعيار الذى يسترشد به لترتيب هذه النتيجة .

وقد نص القانون الضريبى استثناء من القواعد العامة على تطبيق القواعد الآتية :

(١) تضامن المحكوم عليهم فى أداء الغرامة التى يحكم بها القاضى عن الجريمة . (أنظر مثال ذلك المادة ١٧٩ . من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، والمادة ١٧٧٢ من القانون العام للضرائب فى فرنسا والمادة ٤٠٦ / ١ من قانون الجمارك) .

وهذا التضامن يتفق مع فكرة التعويض التى تنطوى عليها الغرامة الضريبية ، إلا أنه لا يتعارض فى الوقت ذاته مع قاعدة شخصية العقوبة ، لأن كلا من المحكوم عليهم بهذه الغرامة هو أحد المساهمين فى ارتكاب الجريمة[3] .

ويترتب على مبدأ التضامن عدم إلزام كل من المحكوم عليهم بالغرامة كلها على حدة ، كما هو الحال طبقاً للقواعد العامة فى العقوبة ، وإنما إلزامهم جميعا بغرامة واحدة بطريق التضامن . فإن خالفت المحكمة ذلك كان حكمها مخالفا للقانون[4] .

---

(١) الدوائر مجتمعة لمحكمة النقض الفرنسية فى ١٣ مارس سنة ١٨٤٤ سيرى ١٨٤٤ ـ ١ ـ ٣٦٦ ، وانظر نقض جنائى ١٦ ديسمبر سنة ١٩٢٦ (.Bull) رقم ٣١٢ ، محكمة pau فى ٢٣ مارس سنة ١٨٩٩ سيرى ٨٠ ـ ٢ ـ ١٩٥٢ .

(٢) نقض جنائى ١٨ مايو سنة ١٩٣٣ دالوز الأسبوعى ١٩٣٣ ـ ٣٨٢ ، نقض بلجيكى ١١ ديسمبر سنة ١٩١١ سيرى ١٩١٢ ـ ٤ ـ ٢٣ .

(٣) انظر ما تقدم ص ٥١ رقم ١٦ .

(٤) نقض جنائى ٢٥ ديسمبر سنة ١٩٥١ مجموعة الأحكام س ٣ ص ٣٢٤ رقم ١٩٢٥ ، ١١ مارس =

ويلاحظ أن المادة (٤٤) من قانون العقوبات بشأن الغرامة النسبية بعد أن نصت على تضامن المحكوم عليهم فى الالتزام بأدائها جاءت فى نهايتها عبارة (ما لم ينص الحكم على خلاف ذلك) . وذهب الرأى الراجح تفسيرا لهذه العبارة على أن للقاضى أن يجزىء الغرامة فيخص كلا من المتهمين بنصيب منها دون أن يجاوز مقدارها وهذا الحكم الذى أورده المشرع بشأن الغرامة النسبية جاء على سبيل الاستثناء من قاعدة التضامن ، فى أداء مبلغ الغرامة كله ومن ثم فلا ينطبق على الغرامات الضريبية لأن الاستثناء لا يقاس عليه .

(٢) استبعاد الاكراه البدنى كوسيلة للتنفيذ فى بعض الأحوال مثال ذلك المادة ١٦٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد نصت على أن يتم تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون بطريق الحجز الإدارى .[١]

وهذا النص الأخير من الوضوح والشمول بحيث يسرى على الغرامات بجميع أنواعها جنائية أو ضريبية[٢] أو تهديدية ، ويضع تفسيرا سليما لما ورد بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إلا أنه لا يكشف عن قاعدة عامة فى قانون العقوبات الضريبى فلا يجوز الأخذ بها فى سائر القوانين الضريبية إلا إذا ورد بها نص صريح يفيد ذلك[٣] .

= سنة ١٩٥٧ مجموعة القواعد جزء ٧ ص ٣١٨ رقم ٩٣٢٩ ، ٩ نوفمبر سنة ٧٣ جزء ٢ ص ٥٠ رقم ٢٨٢ (عن الغرامة النسبية) وانظر نقض فرنسى ٢١ مايو سنة ١٩٥٧ (.Bull) رقم ٤٢٩ و ٦ يوبيه سنة ١٩٥٦ رقم ٤٣٤ و ١٨ إبريل سنة ١٩٥٦ رقم ٣١٧ .

(١) كان القانون القديم ينص على تحصيل المبالغ المذكورة بالطرق الإدارية طبقاً للأمر العالى الصادر فى ٢٥ مارس سنة ١٨٨٠ المعدل بمقتضى الأمر العام الصادر فى ٤ نوفمبر سنة ١٨٨٥ والأمر العالى الصادر فى ٢٦ مارس سنة ١٩٠٠ . وقد ألغيت هذه الأوامر وحل محلها القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإدارى .

(٢) طبقاً للتفسير الذى اعتمدته محكمة النقض بشأن عبارة (ما لم يدفع من الضريبة) (نقض جنائى ١٣ إبريل سنة ١٩٣٨ الطعن رقم ٥٠ سنة ٢٤ ق و ١٩ مارس سنة ١٩٥١ الطعن رقم ١٨١٧ سنة ٢٠ ق مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ص ٨٠٥ و ٨٠٩ رقم ٣ و ٢٣) .

(٣) وقد جاء بالكتاب الدورى رقم ١٦٥ سنة ١٩٥٤ للنيابات أن مصلحة الضرائب طلبت موافاة =

(٣) تتقادم الغرامة الضريبية بمضى المدة المقررة لتقادم الضريبة ابتداء من تاريخ صدور حكم نهائى بها .

وقد نص القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ على هذه القاعدة فيما أورده فى المادة ١٧٤ من أنه يسقط حق الحكومة فى المطالبة بما هو مستحق لها بمقتضى هذا القانون بمضى خمس سنوات ، وجاءت المادة ٢٥ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠ مفسرة هذه العبارة بقولها (يسقط حق الخزانة فى المطالبة بأداء الرسوم والتعويضات المستحقة طبقا لأحكام هذا القانون بمضى خمس سنوات) .

وهذا النص يكشف عن قاعدة عامة فى قانون العقوبات الضريبى هى تلازم مدة تقادم الضريبة مع مدة تقادم الغرامة الضريبية فيتعين تطبيقها بشأن جميع الغرامات الضريبية ، على أن هذه المدة تحسب من تاريخ استحقاق الغرامة وهو تاريخ صدور حكم نهائى بها ، لا من التاريخ الذى حدده القانون الضريبى لتقادم دين الضريبة .

ويلاحظ أن مدة الخمس سنوات التى تتقادم بها الغرامة الضريبية هى بذاتها مدة تقادم العقوبة فى مواد الجنح .

وهناك ثمة قواعد عامة تسرى على العقوبة يترتب على تطبيقها الإخلال بعنصر التعويض فيتعين عدم تطبيقها وهى :

(١) **وقف التنفيذ** : وقد استقر قضاء محكمة النقض على أن

= مراقبات الضرائب المختصة أولا بأول بكل حكم يصدر قاضياً بزيادة ما لم يدفع من الضريبة كتعويض ومقدار ما حصل منه وما لم يحصل حتى تتمكن المصلحة من متابعته وتحصيله بالطرق الإدارية . وجاء بالكتاب الدورى رقم ١١٠ لسنة ١٩٥٥ للنيابات ضرورة إخطار مصلحة الضرائب بالتعويضات التى يحكم بها ابتداء من ٣٠ / ٦ / ١٩٥٥ كى تقوم المصلحة بتحصيل التعويض المحكوم به بالطرق الإدارية . وخلافا لذلك جاء بالمنشورين المبلغين للنيابات برقم ٧٦ لسنة ١٩٤٠ وبرقم ٦ لسنة ١٩٤٥ أنه إذا أثبت إعسار المدين أو عدم إمكان التنفيذ عليه بالطريق الإدارى يرجع الى القاعدة العامة التى تجيز الإكراه البدنى لتحصيل ما يجب رده والتعويضات والمصاريف .

الطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية لا تتفق مع وقف تنفيذ العقوبة . وهو قضاء سديد لما يترتب على وقف التنفيذ من الاخلال بعنصر التعويض[1] هذا فضلا عن أن فكرة وقف التنفيذ لا تتلاءم إلا مع العقوبة البحتة .

(٢) تطبيق القانون الأصلح للمتهم طبقا للمادة ٥ عقوبات : وقد استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على استبعاد هذا التطبيق بشأن الغرامات الضريبية لما ينطوى عليه من إهدار حق الدولة فى التعويض . هذا فضلا عن أنه نص إستثنائى جاء لمصلحة المتهم فلا يجوز التوسع فيه إلى حد إهدار ما للدولة من حق فى التعويض[2] .

(٣) العفو عن العقوبة : العفو المذكور هو تنازل الدولة عن سلطتها فى تنفيذ العقوبة ولذا يجب أن ينحصر مداه فى حدود العقوبة دون أن يمتد إلى النيل من حق الدولة فى التعويض . على أنه إذا جاء قرار العفو شاملا لجميع العقوبات المقررة للجريمة انصرف إلى الغرامة الضريبية واعتبر منطويا على التنازل عن حق الدولة فى التعويض مع سلطتها فى تنفيذ العقوبة .

(٤) الارتباط الذى لا يقبل التجزئة والتعدد الصورى : طبقا لنص المادة ٣٢ من قانون العقوبات إذا وقعت عدة جرائم لغرض

---

(١) نقض ١٨ مايو سنة ١٩٤٨ مجموعة القواعد جزء ٧ ص ٦٠٨ رقم ٥٦٧ ، ٢٠ إبريل سنة ١٩٤٨ جزء ٧ س ٥٥٠ رقم ٥٨٢ .

ونقض فرنسى ٦ ديسمبر سنة ١٩٥٥ (Bull.) رقم ٢٥١ ، ٣١ مارس سنة ٣٩٥٢ رقم ٩٦ و ١٤ نوفمبر سنة ١٩٥١ دالوز ١٩٥٢ ـ ٣٨ ، ٢٧ أكتوبر سنة ١٩٣٨ الجازيت دى باليه ١٩٣٨ ـ ٢ ـ ٧٩٧ ، ٢١ يونيه سنة ١٩٣٥ الجازيت دى باليه ١٩٣٥ ـ ٢ ـ ٤٥٩ ، ١١ إبريل سنة ١٩٠٧ سيرى ١٩٠٩ ـ ١ ـ ١١٣ ، ٢٨ يناير سنة ١٨٩٧ دالوز الدورى ٩٧ ـ ١ ـ ٨٧ .

وانظر مقال ماينول فى خصائص الغرامة الضريبية بمجلة العلم الجنائى سنة ١٩٣٩ رقم ٧٥ وتعليق Légal فى هذه المجلة سنة ١٩٥٣ ص ٣٠١ .

(٢) أنظر الأحكام العديدة التى أشرنا إليها فى هامش ٢ ص ٧٣ وانظر ص ٧٥ فيما تقدم .

واحد وكانت مرتبطة ببعضها بحيث لا تقبل التجزئة وجب اعتبارها كلها جريمة واحدة والحكم بالعقوبة الأشد لتلك الجرائم .

فما الحكم إذا ارتبطت جريمة عادية أو ضريبية عقوبتها أشد مع جريمة ضريبية أخرى عقوبتها أخف ، هل يترتب على ذلك عدم الحكم بالغرامة الضريبية . إن القول بالإيجاب يؤدى إلى الاخلال بعنصر التعويض الذى أراد المشرع تحقيقه ، ولذا يجب توقيع هذه الغرامة مهما تكن العقوبة المقررة لما يرتبط بالجريمة الضريبية من جرائم أخرى والحكم بها مع عقوبة الجريمة الأشد[1] .

أما إذا تعددت الجرائم تعدداً صوريا فاننا نكون بصدد فعل واحد فى حقيقة الأمر ، ولذا لا توقع إلا غرامة ضريبية واحدة فى حالة التعدد الصورى لجريمة ضريبة مع جريمة أخرى عادية أشد فيتعين الحكم بالغرامة الضريبية منعاً للاخلال بعنصر التعويض .

(٥) لا يجوز تطبيق ما نصت عليه المادة ٥٠٩ إجراءات بشأن خصم مدة الحبس الاحتياطى من الغرامات على أساس عشرة قروش عن كل يوم من أيام الحبس المذكور ، لما يترتب عليه من الإخلال بعنصر التعويض الذى تتضمنه الغرامة الضريبية[2] .

وخلاصة ما قدمناه أن الغرامة الضريبية تسرى عليها القواعد الإجرائية المقررة بشأن العقوبة إلا ما نص عليه القانون الضريبى من

(١) قالت محكمة النقض : « الأصل أن العقوبة الأصلية المقررة لأشد الجرائم المرتبطة ببعضها ارتباطاً لا يقبل التجزئة تجب العقوبات الأصلية المقررة لما عداها من جرائم دون أن يمتد الجب إلى العقوبات التكميلية التى تحمل فى طياتها فكرة رد الشىء إلى أصله أو التعويض المدنى للخزانة أو كانت ذات طبيعة وقائية كالمصادرة ومراقبة البوليس ، والتى هى فى واقع أمرها عقوبات نوعية مراعى فيها طبيعة الجريمة ولذلك يجب توقيعها مهما تكن العقوبة المقررة لما يرتبط بتلك الجريمة من جرائم أخرى والحكم بها مع عقوبة الجريمة الأشد . (نقض جنائى ١٧ مارس سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام س ١٠ ص ٣٢٨ رقم ٧٣) .

(٢) حسن المرصفاوى - فى رسالة عن الحبس الاحتياطى - سنة ١٩٥٥ - ص ٢٩٥ .

قواعد خاصة فيجب التزامها . وأنه بشأن القواعد الموضوعية تسرى القواعد المقررة للعقوبة إلا ما نص القانون الضريبى على استبعاده أو تنافر مع فكرة التعويض .

الغرامة الضريبية والغرامة النسبية :

تتفق الغرامة النسبية مع الغرامة الضريبية فى طبيعتها فكل من الاثنين عقوبة تعويضية ، والأصل فيهما هو العقاب . وعلى هذا الأساس تسرى على الغرامة النسبية جميع القواعد التى عرضنا لها بشأن الغرامة الضريبية ، إلا ما نص عليه القانون استثناء ، ونعنى بذلك ما أجازته المادة ٤٤ عقوبات للقاضى من أن يجزىء الغرامة فيخص كلا من المتهمين بنصيب منها دون أن يجاوز مقدارها .

الغرامة الضريبية عقوبة تكميلية :

عرف القانون الضريبى الغرامة الضريبية كعقوبة تكميلية أى تلحق المحكوم عليه تبعا للعقوبة الأصلية نص القاضى عليها صراحة فى الحكم . وهى تكون غالبا عقوبة تكميلية وجوبية (مثال ذلك المادة ١٨٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

٦٧ - الغرامة التهديدية :

عرف القانون الضريبى الغرامة التهديدية كوسيلة غير مباشرة للتنفيذ العينى الجبرى .[1] فنص فى المادة ١٨٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن يحكم على المخالفين بتقديم الدفاتر والأوراق

---

(١) تشبه فى ذلك الإكراه البدنى .

والمستندات التى لم يقدموها وبتهديدات مالية يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير . وتسرى هذه التهديدات من اليوم الذى يحصل فيه إعلان المحضر المثبت لعدم تنفيذ الحكم بعد اعلانه اعلانا قانونيا . ولا يقف سريانها إلا من اليوم الذى يثبت فيه بتأشير موقع من مندوب المصلحة على أحد الدفاتر الرئيسية للممول أن المصلحة قد مكنت من الاطلاع الذى قضى به الحكم .

على أنه متى قام صاحب الشأن بتنفيذ ما قضى به الحكم فيما يتعلق بالإطلاع فإنه يجوز للمحكمة دائما بناء على طلبه أن تعفيه من كل أو بعض التهديدات المالية المحكوم بها .

ويقصد بالغرامة التهديدية فى هذا المجال أن الملزمين بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات طبقا للمادة ١٨٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إذا امتنعوا عن تنفيذ هذا الالتزام تحكم المحكمة الجنائية بتنفيذ التزامهم عينا وإلزامهم بدفع مبلغ معين يحدده الحكم عن كل يوم من أيام التأخير ، وذلك إلى أن يمتنعوا عن الإخلال بالتزامهم المذكور وذلك بتمكين الإدارة الضريبية من الاطلاع على ما ترى الاطلاع عليه من دفاتر وأوراق ومستندات . وفى هذه الحالة يجوز للمحكوم عليه بالغرامة التهديدية أن يرجع إلى المحكمة التى أصدرت الحكم لتخفيض هذه الغرامة أو تقرر إعفاءه منها تماما وعندئذ تتحول الغرامة إلى تعويض نهائى[١]

٦٧ مكرر - غرامة المصادرة

يقصد بغرامة المصادرة « L'amende de Confiscation » الغرامة التى يتعين القضاء بها بدلا من الحكم بالمصادرة إذا لم تضبط المواد موضوع الجريمة لأى سبب كان[٢] .

---

(١) أنظر السنهورى - الوسيط جزء ٢ - ص ٨٠٧ رقم ٤٤٧ وص ٨١٦ رقم ٤٥٣ .
(٢) Max Le Roy ص ٨٩٨ رقم ٢٤ .

وقد نص القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بأصدار قانون الجمارك على هذه الغرامة فجاء فى الفقرة الثانية من المادة ١٢٢ من هذا القانون أنه فى جميع الأحوال يحكم بمصادرة المواد موضوع الجريمة ، فإذا لم تضبط هذه المواد حكم بما يعادل قيمتها .

وتتميز غرامة المصادرة بأنه لا يجوز الحكم بها إلا إذا لم تضبط المواد موضوع الجريمة لأى سبب كان ، أى إذا تعذر الحكم بالمصادرة لانعدام المحل الذى تتمتع عليه[1] . وذلك حتى لا يفلت المتهم من عقوبة المصادرة بفعله . وهى ليست جزاء اختياريا للقاضى فلا يجوز له عند ضبط الأشياء موضوع الجريمة أن يحكم بالغرامة كبديلة لها .

وتأخذ هذه الغرامة حكم المصادرة البديلة لها من حيث طبيعتها القانونية[2] ، أى بعد عقوبة بحتة أو عقوبة تعويضية حسب الأحوال ولما كانت المصادرة موضوع جريمة التهريب الضريبى الجمركى تعتبر عقوبة تعويضية كما سنبين فيما بعد فإن هذه الغرامة تأخذ عنها هذه الصفة وتسرى عليها أحكامها[3] .

(حـ) المصادره

٦٨ ـ قد ينص القانون الضريبى على مصادرة المواد موضوع الجريمة كعقوبة تعويضية ، وذلك إذا كان المقصود من الحكم بها تعويض الإدارة الضريبية عما أصابها من ضرر بسبب الجريمة . فضلا عن أن معنى العقاب مثال ذلك : ما نصت عليه المادة ١٢٢ / ٢ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك .

وفى هذه الحالة تخضع للنتائج المترتبة على الصفة التعويضية للغرامة الضريبية والسالف بيانها .

---

(١) أنظر نقض فرنسى ٩ يونيو سنة ١٩٤٨ . C. P. ١٩٤٨ ـ ٢ ـ ٤٥٩٨ .

(٢) فتعتبر عقوبة إذا كانت المصادرة عقوبة كما هو الحال فى المادتين ٧٩ و ٧٩ أ عقوبات

(٣) وهى فى الجرائم النقدية تأخذ عن المصادرة صفتها كعقوبة (أنظر Max Le Roy ص ٨٩٨ رقم ٢٤) .

المبحث الثانى
العود

٦٩ ـ القاعدة فى تطبيق العقوبات :

تخضع العقوبة المقررة للجريمة الضـريبية لـلأحكام العـامة فى العقوبة الواردة فى قانون العقوبات العام إلا مـا تعلق منها بـالعقوبـة التعويضية فتخضع للأحكام السالف بيانها بشأن الغرامة الضريبية .

وقد عنى المشرع الضريبى بتنظيم العود تنظيما خاصا سنعرض له فيما يلى :

٧٠ ـ شروط توافر العود

يتحقق العود بارتكاب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائيا فى جريمة أخرى . وقد نظم المشرع الضريبى العود تنظيما خـاصا فى مختلف القوانين الضريبية نظرا إلى الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية .

ويتميز العود فى الجرائم الضريبيـة بأنـه عود خـاص مؤقت : خاص بمعنى أنه يشتـرط لاعتبار الشخص عـائدا تمـاثل الجـريمة التى ارتكبها مع تلك التى سبق الحكم عليه من أجلها ، ومؤقت بمعنى أنه يلزم لاعتبار الجانى عائدا أن تكون الجريمة الجديدة قد وقعت فى فترة معينة ولهذا فإنه يخضع كقاعدة عامة فيما لم يرد به نص إلى حكـم الفقرة الثالثة من المادة ٤٩ عقوبات .

ويشترط لاعتبار الجانى فى الجريمة الضريبية عائدا أن تتوافر ثلاثة شروط :

١ ـ صدور حكم بات سابق بالإدانة فى جنحة ضريبية أى لا يكفى الحكم فى جريمة عادية . ويشترط فى هذا الحكم أن يكون صادراً من محكمة جنائية مصرية . وقد خلت التشريعات التشريعات الضريبية ـ بوجه عام ـ من اشتراط الحكم بعقوبة معينة .

٢ ـ ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه .

ويختلف المقصود بهذا التماثل باختلاف التشريعات الضريبية ، فمنها ما تقتضى التماثل الحقيقى مع الجريمة المحكوم فيها ومنها ما تكفى بمجرد التماثل الحكمى مع إحدى الجرائم الضريبية التى نظمها قانون معين .

وقد يشترط التماثل الحقيقى للجريمتين كما فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المادة ١٨٧) .

ويثور البحث عما إذا كان التماثل الحقيقى المطلوب يجب أن يتوافر بالنسبة إلى الجريمة التى ينص عليها قانون ضريبى معين أم يكفى ارتكاب الجريمة ذاتها منصوصاً عليها فى أى قانون ضريبى آخر فمثلا بالنسبة إلى العود لجريمة عدم تقديم الاقرار المنصوص عليها فى المادة ١٨٧ من القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ هل يشترط لتوافره إرتكاب الجريمة ذاتها المنصوص عليها فى هذا القانون أم أن جَرائم الإخلال بواجب تعتبر جميعها جرائم متماثلة .

وفى رأينا أنه وإن كانت جرائم الإخلال بواجب تمثل نوعا معينا من الجرائم إلا أن صريح نصوص القانون الضريبى التى تشترط التماثل الحقيقى تقتضى هذا التماثل بين الجرائم الواردة فى قانون ضريبى معين لا فى جميع القوانين الضريبية[١] .

---

(١) انظر مقال الدكتور أحمد ثابت عريضة ـ جرائم الإخلال بالاقرار ـ بالمحاماة ص ٢٨ ص ١٨٦ .

وقد يكتفى بالتماثل الحكمى للجريمة المرتكبة مع احدى الجرائم الأخرى التى ينص عليها القانون ذاته .

والقول بالتمييز بين هذه الجرائم الضـريبية بـاشتراط التمـاثل الحقيقى فى بعض الأحوال والاكتفاء بمجرد التماثل الحكمى فى أحوال أخرى يستند إلى صريح النص ، ففى الحالة الأولى مثلا عنى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . بالنص على عقوبة العود فى كل مادة من المواد المنظمة للجرائم على حدة ، بخلاف الحالة الثانية إذ اقتصرت القوانين المشار إليها على النص على عقوبة العائد عند وقوع مخالفة أخرى للقانون لا عند ارتكاب جريمة معينة بذاتها .

٣ ـ أن يرتكب الجانى الضريبة الأخيرة فى خلال مدة معينة .

ولم يتقيد المشرع الضريبى بمدة الخمس سنوات التى نص عليها قانون العقوبات العام فى المادة ٤٩ / ٣ بشأن العود الخاص المؤقت . فمثـلا نص القانـونان رقم ١٥٧ سنـة ١٩٨١ . على جعلهـا ثـلاث سنوات .

ويثور البحث فى هذا الصدد عن المدة الواجب توافرها لقيـام العود إذا خلا القانون الضريبى من تحديدها ـ مثال ذلك ما نصت عليه الفقرة الرابعة من المادة ١٣٢ من القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣ بأصدار قانون الجمارك من أنه (فى حـالة العـود يجوز الحكم بمثـلى العقوبـة والتعويض .) دون أن تبين المدة التى يتعين ارتكاب الجريمة الأخيرة خلالها لقيام العود .

ويجب التسليم بادىء ذى بدء أن ما نصت عليه معظم القوانين الضريبية من أن العود فى الجرائم الضريبية هو عود مؤقت يجب أن تفسر على ضوئه أحكام العود فى بعض القوانين الضريبية إذا خلت من تحديد مدة العود ـ والقول بناء على ذلك بأنه عود مؤقت . هذا فضلا عن أن العود المؤبد قاصر عـلى حالـة الحكم بعقوبـة جنايـة (المادة ٤٩ / ١

عقوبات) وهو ما لا يتصور فى الجنح الضريبية . ومتى سلمنا بأن العود المذكور هو عود خاص مؤقت فانه يتعين الرجوع فى تحديد مـدته إلى مـا نصت عليه الفقـرة الأخيرة من المـادة ٤٩ عقـوبـات التى تقضى باشتراط مضى خمس سنوات من تاريخ الحكم السابق .

أما عن بدء احتساب مدة العود ، فقد يحدده القانون الضريبى إعتبارا من تاريخ الحكم نهائياً فى الجريمة الأولى أو اعتبارا من تاريـخ وقوع الجريمة الاولى .

أما إذا خلا القانون الضريبى عن بيان مبدأ احتساب مدة العود (كما هو الشأن فى القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١ والمرسوم بقانون رقم ٢٢٣ سنة ١٩٥٢ والمرسوم الصادر فى ٢٧ يونيه سنة ١٩٥٤ والمرسوم الصادر فى ٧ أغسطس سنة ١٩٣٨ والمرسوم الصادر فى ١٠ أكتوبر سنة ١٩٣٤) فيتعين الرجوع إلى ما نصت عليـه المادة ٤٩ / ٣ عقـوبات بشأن العود الخاص المؤقت وتقضى باحتساب العود من تاريخ الحكم السابق .

وننوه فى هذا الصدد إلى أن ما نلاحظه من اختلاف مدة العود وبدء احتسابها فى القوانين الضريبية ، إنما يرجع إلى سكوت المشرع فى بعض الاحيـان عن تنظيم أحكـام العود فضـلا عن تعدد القـوانـين الضريبية وعدم تقنين أحكامها فى مجموعة واحدة يسودها التناسق فى الأحكـام أسوة بمـا جرى عليـه المشرع الفـرنسى فى القـانـون العـام للضرائب .

وأخيرا يجب أن نلاحظ أن الجريمة الضريبية تعتبر سابقة فى العود العام إذا ارتكب الجانى بعدها جريمة عادية وفقا للمادة ٤٩ / ٢ عقوبات مع أن الحكم السابق فى جريمة عادية لا يعتـد به فى احتسـاب العود الضريبى .

٧١ ـ آثار العود .

نص قانون العقوبات الضريبى على اعتبار العود ظرفا مشددا ، وجعل التشديد وجوبيا فى بعض الجرائم الضريبية ـ خلافا لما نص عليه قانون العقوبات العام . (أنظر القانون رقم ١٥٧ سنة ١٩٨١) .

إلا أنه قد ينص على جعل التشديد أمرا جوازياً للقاضى فى بعض الأحوال كما فى القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣ بأصدار قانون الجمارك . وقد يقتصر التشديد على الغرامة الضريبية دون العقوبات الأخرى .

وسنبين عند دراسة كل جريمة على حدة العقوبة المقررة فى حالة العود .

الباب الرابع
الخصومة الجنائية الضريبية

تمهيد :

٧٢ ـ بينا فيما تقدم[١] أن بعض التشريعات الأجنبية قد عنيت بوضع قواعد إجرائية خاصة بالجرائم الضريبية كالقانون الإيطالى والقانون الفرنسى والقانون الألمانى والقانون الفيدرالى السويسرى . أما القانون المصرى فقد خلا من تنظيم عام لإجراءات الخصومة الجنائية الضريبية واقتصرت نصوصه على وضع قيود على استعمال الدعوى الجنائية وبيان من لهم صفة الضبط القضائى لضبط الجرائم الضريبية والعناية بتنظيم بعض الإجراءات بالنسبة إلى الجرائم الجمركية وجرائم الضرائب على الاستهلاك .

وسنعرض فيما يلى لبحث من لهم صفة الضبط القضائى فى الجرائم الضريبية وسلطتهم ثم نبين القيود الواردة على سلطة النيابة العامة فى رفع الدعوى الجنائية ونبحث ما إذا كان للادارة الضريبية حق الادعاء المدنى أمام المحكمة الجنائية عن الضرر الذى أصابها نتيجة لارتكاب الجريمة الضريبية .

ونكتفى بهذا القدر الذى نوضح فيه الأحكام الخاصة التى تسود الخصومة الجنائية الضريبية . أما غير ذلك من أحكام فيرجع بشأنها إلى ما نظمه قانون الاجراءات الجنائية .

---

(١) أنظر ما سبق ص ٢٢ رقم ٧ .

الفصل الاول
الضبط القضائى

نبحث فى هذا الفصل (أولا) مأمورو الضبط القضائى ذوى الاختصاص الخاص بالجرائم الضريبية . (ثانيا) السلطة المخولة لهم .

المبحث الأول
مأمورو الضبط القضائى

٧٣ ـ التمييز بين طائفتى مأمورى الضبط القضائى :

يتعين التمييز بين طائفتى من مأمورى الضبط القضائى : (الأولى) ذات اختصاص عام بالنسبة إلى جميع الجرائم ، وهم من حصرتهم المادة ٢٣ من قانون الإجراءات الجنائية (الثانية) ذات اختصاص خاص بالنسبة إلى الجرائم التى تتعلق بالوظائف التى

يؤدونها . وهؤلاء أشـارت إليهم الفقرتـان الأخيرتـان من المـادة ٢٣ المذكورة فى قولها : « ويجوز بقرار من وزير العدل بالاتفاق مع الوزير المختص تخويل بعض الموظفين صفة مأمورى الضبط القضائى بالنسبة إلى الجـرائم التى تقع فى دوائـر اختصاصهم وتكـون متعلقة بـأعمال وظائفهم . وتعتبر النصوص الواردة فى القـوانين والمـراسيم الأخرى بشأن تخويل بعض الموظفين اختصاص مأمورى الضبط القضائى بمثابة قرارات صادرة من وزير العدل بالاتفاق مع الوزير المختص »[1]

٧٤ ـ مأمور الضبط القضائى فى الجرائم الضريبية هم من ذوى الاختصاص الخاص :

يتميز مأمورو الضبط القضائى فى الجرائم الضريبيـة بأنهم من ذوى الاختصاص الخاص ، فهم لا يتمتعون بصفة الضبط القضائى إلا بالنسبة إلى الجرائم المتعلقة بوظيفتهم التى خولهم القـانون سلطة ضبطها . وفى حدود اختصاصهم المحلى وفى غير النطاق الذى رسمه القانون لهم ، ترتفع عنهم هذه الصفة ويصبحون أفراداً عاديين ، فلا يكون لهم أكثر مما يملكه هؤلاء الأفراد فى المادة ٣٧ من قانون الإجراءات الجنائية فى حالة التلبس .

٧٥ ـ من لهم هذه الصفة :

وفيما يلى نعرض لبيان من لهم صفة الضبط القضائى فى الجرائم الضريبية .

وغنى عن البيان أن مأمورى الضبط القضائى ذوى الاختصاص العـام يكون من سلطتهم مبـاشـرة الإجـراءات الخـاصـة بـالجـرائم الضريبية .

(١) أنظر أمثلة لذلك فى مبادىء الاجراءات الجنائية للدكتور رؤوف عبيد طبعة ١٩٧٦ ص ٢٨٣ .

(١) موظفو مصلحة الضرائب .[١]

(٢) موظفو مصلحة الجمارك[٢]

(٣) موظفو مصلحة الضرائب على الاستهلاك[٣]

(٤) كل موظف يصدر بمنحه صفة الضبط القضائى بقرار من وزير العدل بالإتفاق مع وزير المالية (المادة ٢٣ إجراءات) .

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن تفتيش الأمتعة والأشخاص الذين يدخلون إلى الدائرة الجمركية او يخرجون منها أو يمرون بها هو ضرب من الكشف عن أفعال التهريب ، استهدف به الشارع صالح الخزانة ويجريه موظفو الجمارك الذين اسبغت عليهم القوانين صفة الضبطية القضائية فى اثناء قيامهم بتأدية وظائفهم لمجرد قيام مظنة التهريب فيمن يوجدون بمنطقة المراقبة دون ان يتطلب الشارع توافر قيود القبض والتفتيش المنظمة بقانون الاجراءات الجنائية واشتراط وجود الشخص المراد تفتيشه فى إحدى الحالات المقررة له فى نطاق الفهم القانونى للمبادىء المقررة فى هذا القانون . متى كان البين

---

(١) أنظر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل ، والقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة ، والقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة عى التركات .

(٢) أنظر القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بشأن قانون الجمارك . قضت محكمة النقض بأن أحكام اللائحة الجمركية الصادرة فى ١٣ من مارس ١٩٠٩ واحكام القانون رقم ١١٤ سنة ١٩٥٣ صريحة فى تخويل رجال خفر السواحل وحرس الجمارك من ضباط أو ضباط صف وموظفى الجمارك وعمالها على وجه العموم صفة مأمورى الضبطة القضائية « نقض ٢٠ إبريل ١٩٥٩ مجموعة الأحكام س ١٠ ص ٤٤١ رقم ٧٩ ، وأن المادة السابعة من القانون رقم ٩ لسنة ١٩٠٥ بخصوص منع تهريب البضائع قد ورد نصها عاما باعتبار موظفى الجمارك وعمالها من رجال الضبطية القضائية أثناء قيامهم بتادية وظائفهم ، لا تفرق بين الموظفين منهم فى الادارة العامة أو فى قوة حرس الجمارك .

(نقض ١٧ مايو سنة ١٩٥٠ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزءا ص ٤١٥ رقم ١٩٤)

(٣) المادة ٤١ من قانون الضرائب على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ .

من الحكم المطعون فيه أنه فيما انتهى إليه من بطلان القبض وما ترتب عليه من اجراءات قد التزم فى تقديره بقيود القبض والتفتيش المقررة ودون ان يعرض للحق المخول لمأمورى الضبط القضائى من رجل الجمارك وحراسها فى التصدى للأشخاص الذين يدخلون الدائرة الجمركية أو يغادرونها وتفتيشهم عند قيام مظنة التهريب فى حقهم - فإن الحكم بما أورده من تقرير قانونى دون أن يفطن لذلك الحق وحدوده يكون قد انطوى على خطأ فى تطبيق القانون .[1]

كما قضى بأن نصوص قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وما تجريه سلطات الجمارك من معاينة البضائع وأمتعة المسافرين انما هو نوع من البحث لأغراض اقتصادية ومالية أو تتعلق بالصحة والوقاية العامة يتغيأ منه الشارع تحصيل ، قد يستحق على تلك البضائع والأمتعة من رسوم للخزانة العامة أو منع دخول وخروج ما هو محظور استيراده أو تصديره أو ما يكون غير مستوف للشروط والاوضاع والانظمة المقررة فى القوانين أو ما قد يكون ضارا وهى تجربة دون توقف على رضاء ذوى الشأن أو توافر مظاهر الاشتباه فيهم بوصفه تفتيشا إداريا لا تتقيد فيه بما توجيه المادة ٤١ من الدستور بالنسبة للتفتيش بمعناه الصحيح من ضرورة استصدار أمر قضائى . يؤكد ذلك ان قانون الجمارك سالف الذكر خول فى المادة ٢٦ منه جميع موظفى الجمارك الحق

---

(١) نقض فى ١٦ / ١١ / ١٩٧٨ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٩ ، ص ٧٨٥ ؛
نقض فى ٢٣ / ٥/ ١٩٧٦ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ؛ السنة ٢٧ ، ص ٥١٩ ؛
نقض فى ١٨ / ٢/ ١٩٧٤ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٥ ، ص ١٥١؛
نقض فى ١٧ / ٤/ ١٩٧٤ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٥ ، ص ٣٧٨؛
نقض فى ٨ / ١٢/ ١٩٧٤ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٥ ، ص ٨٢٢؛
نقض فى ٥ / ٢/ ١٩٧٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ١٣٠؛
نقض فى ٢٩ / ٤/ ١٩٧٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ٥٥٩؛
نقض فى ٢١ / ٢/ ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٢٥١؛
نقض فى ٣ / ٥/ ١٩٦٦ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٧ ، ص ٥٦٣؛

فى اجراء هذا التفتيش ولم يقصده على من يعتبرون من مأمورى الضبط القضائى منهم ـ وهم أولئك الذين يصدر شرط لازم فيمن يجرى التفتيش القضائى . لما كان ذلك ، فإن ما يثيره الطاعن من عدم دستورية نص المادة ٢٦ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بدعوى مخالفة نص المادة ٤١ من الدستور لا يكون جديا .[١]

لما كان لا ينال من سلامة اجراءات القبض على المطعون ضده وتفتيشه ـ وهى من قبيل اجراءات الاستدلال ـ ان من قام بها ليس من موظفى الجمارك ، ذلك بأن ضابط المباحث الجنائية الذى تولى القبض على الطعون ضده وتفتيشه من مأمورى الضبط القضائى الذين منحتهم المادة ٢٣ من قانون الاجراءات الجنائية فى حدود اختصاصاتهم سلطة الضبط بصفة عامة وشاملة ـ فى مؤداه ان تنبسط ولايته على جميع انواع الجرائم بما فيها جريمة الشروع فى التهريب الجمركى المسندة إلى المطعون ضده . ولا يغير من ذلك تخويل صفة الضبطية القضائية الخاصة فى صدد تلك الجريمة لبعض موظفى الجمارك وفقا لحكم المادة ٢٥ من قانون الجمارك السالف البيان ، لما هو مقرر من ان إضفاء صفة الضبط القضائى على موظف ما فى صدد جرائم معينة لا يعنى مطلقا سلب تلك الصفة فى شأن هذه الجرائم عينها من مأمورى الضبط القضائى ذوى الاختصاص العام[٢] .

كما أضفى القانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٥٣ على رجال خفر السواحل صفة الضبط القضائى فيما يتعلق بجرائم التهريب ومخالفة

---

(١) نقض فى ١ / ٦/ ١٩٨٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٤ ، ص ٧١٤ .
نقض فى ١٩ / ٣/ ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ٢٥٣ .
نقض فى ١٥ / ١٠/ ١٩٨١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ، ٣ ص ٧٠١ .

(٢) نقض فى ١٩ / ١٢/ ١٩٨١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ١١٤٤ ،
نقض فى ٢٩ / ١١/ ١٩٧٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ٥٥٩ .

القوانين واللوائح المعمول بها فى الجهات الخاضعة لاختصاص مصلحة خفر السواحل .

وهذه الصفة ما زالت قائمة ولصيقة بهم فى دوائر اختصاصهم فيما يتعلق بجرائم التهريب حتى بعد صدور قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وقرار وزير الخزانة رقم ٧١ لسنة ١٩٦٣ بتجديد موظفى الجمارك الذين لهم صفة الضبط القضائى بالتطبيق لنص المادة ٢٥ من القانون المشار إليه ، لان هذ القانون لم يلغ اختصاص مصلحة خفر السواحل فى مراقبة جرائم التهريب فى الجهات الخاضعة لها ولم يسلب من رجالها صفة الضبط القضائى المخولة لهم قانونا ، وليس من شأن المادة ٢٥ منه والقرار الوزارى الصادر إعمالاً لها ، يخلع عن رجل خفر السواحل تلك الصفة فى دوائر عملهم لان هذا القرار صادر فى شأن موظفى مصلحة الجمارك فحسب باعتباره كاشفا ومحددا للوظائف التى يعتبر العاملون فيها من مأمورى الضبط القضائى .(١)

ان القانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٥٣ صريح فى تخويل رجال خفر السواحل وحرس الجمارك والمصايد من ضباط وضباط صف صفة مأمورى الضبطية القضائية وحق تفتيش الأمتعة والأشخاص فى حدود الدائرة الجمركية التى يتولون عملهم فيها ، فاذا عثر أومباشى وهو من ضباط الصف أثناء تفتيش من اشتبه فيه على مواد مخدرة فان الضبط والتفتيش يكونان صحيحين فى القانون .(٢)

أحكام اللائحة الجمركية الصادرة فى ١٣ من مارس سنة ١٩٠٩ وأحكام القانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٥٣ صريحة فى تخويل رجال خفر

---

(١) نقض فى ٢١ / ٢ / ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٢٥١ .
نقض فى ١٠ / ١ / ١٩٦١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٢ ، ص ٧٣ .
نقض فى ٦ / ٢ / ١٩٦١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٢ ، ص ١٨١ .
(٢) الطعن رقم ٧٢ لسنة ٢٨ ق . جلسة ٢٩ / ٤ / ١٩٥٨ س ٩ ص ٤٤٦ .

السواحل وحرس الجمارك من ضباط أو ضباط صف وموظفى الجمارك وعمالها على وجه العموم صفة مـأمورى الضبـطية القضـائية ، وحق تفتيش الأمتعة والأشخاص فى حدود الدائرة الجمركية التى يباشرون أعمالهم فيها بصرف النظر عن رضاء المتهم بهذا التفتيش أو عدم رضائه به[1] .

---

(١) الطعن رقم ٤٧٥ لسنة ٢٩ ق . جلسة ٢٠ / ٤ / ١٩٥٩ س ١٠ ص ٤٤١ .

المبحث الثانى

سلطة مأمورى الضبط القضائى

٧٦ ـ تمهيد ٧٧ ـ وسائل الرقابة لكشف الجرائم ٧٨ ـ سلطة الاطلاع ٧٩ ـ تحرير محضر باجراءات الاستدلال ٨٠ ـ اجراءات التحقيق ٨١ ـ التفتيش .

٧٦ ـ تمهيد :

نصت المادة ٢١ من قانون الإجراءات الجنائية على أنه « يقوم مأمور الضبط القضائى بالبحث عن الجرائم ومرتكبيها ، وجمع الاستدلالات التى تلزم للتحقيق فى الدعوى » .

ويبين من هذا النص أن المشرع خول مأمورى الضبط القضائى سلطة القيام بنوعين من الإجراءات الأولية :

(١) البحث عن الجرائم ومرتكبيها . (٢) إعداد عناصر التحقيق فى الدعوى . وتعتبر هذه الأعمال بنوعيها من إجراءات الاستدلال .

وبالاضافة إلى ذلك خول المشرع مأمورى الضبط القضائى سلطة مباشرة بعض إجراءات التحقيق كما هو الحال فى الأحوال الاستثنائية التى خولهم فيها القانون القبض والتفتيش (أنظر المواد ٣٤ ، ٤٦ ، ٤٧ إجراءات) وقد اتجه المشرع الضريبى تأكيدا لحماية المصلحة الضريبية للدولة إلى تخويل مأمورى الضبط القضائى ذوى الاختصاص الخاص سلطة مباشرة بعض الاجراءات التى من

شأنها إحكام الرقابة والكشف عن الجرائم الضريبية ، ومنح بعضهم سلطة مباشرة بعض إجراءات التحقيق فى حدود معينة[1] .

وسنتكلم (أولا) فى إجـراءات الاستـدلال و (ثـانيـاً) فى إجراءات التحقيق .

المطلب الأول

إجراءات الاستدلال

٧٧ - وسائل الرقابة لكشف الجرائم :

نظم القانون الضريبى وسائل الرقابة اللازمة للتحقق من تنفيذ أحكامه ، والتى من شأنها كشف الجرائم الضريبية ، مثال ذلك سلطة الاطلاع على الدفاتر والمستندات والأوراق الأخرى المثبتة لكل ما يتعلق بتنفيذ القانون الضريبى (مثال ذلك المادة ١٤٢ وما بعدها من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الـدخل والمـادة ١٩ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة وسلطة المعـاينة (المـادة ٤١ من قانـون الضرائب عـلى الاستهـلاك رقم ١٣٣ لسنـة ١٩٨١) .

ونظرا إلى أهمية سلطة الاطلاع نعرض لها ببحث مستقل .

---

(١) أنظر مجموعة الدراسات المقدمة للمؤتمر الدولى الثالث عشر للتشريع المالى والضريبى فى مدريد سنة ١٩٥٦ عن الرقابة الضريبية فى مجلة التشريع المالى والضريبى عدد ٧٤ .

٧٨ ـ سلطة الإطلاع :

يقصـد بسلطة الإطلاع السلطة المخـولة إلى مـأمورى الضبط القضائى ذوى الاخصاص الضريبى الخاص فى أن يطلع على الدفاتر والمستنـدات والأوراق الأخرى للتحقق من تنفيـذ أحكـام القـانـون الضريبى[١] .

وقد عنيت كثير من القوانين الضريبية بتأكيد هذه السلطة لتمكين الإدارة الضريبية من التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبى .

وننبه إلى ضرورة عدم الخلط بين الاطلاع والتفتيش ، فالأول لا يتعدى أن يكون أجراء من إجراءات الاستدلال أريد به التحقق من تنفيذ أحكام القانون الضريبى بخلاف الثانى الذى يعتبر من إجراءات التحقيق ولا يجـوز مباشـرته إلا بعـد وقـوع الجـريمـة وبقصـد ضبط أدلتها[٢] .

---

(١) من تطبيقات ذلك ما نصت عليه المادة ١٣ من القانون رقم ١٢٢ سنة ١٩٥١ فى شأن الضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة من أن للحكومة أن تجرى بواسطة مندوبيها مراقبة دائمة على ما يستحق وعلى ما يحصل من الضريبة ، وكذلك على كل العمليات المالية الخاصة بكل حفلة أو فرجة سواء كان ذلك فى ذات المحل أو فى مركز الإدارة التابع لها المحل . ولهذا الغرض يجب أن يوضع تحت تصرف هؤلاء المندوبين الدفاتر ومجموعات التـذاكر وخـرائط المقاعـد والصناديق المحفوظة بها قسائم التذاكر المسلمة عند الدخول وللمندوبين المذكورين أن يطلعوا على التذاكر والاشتراكات والتصاريح التى بيد الداخلين أو المتفرجين وغير ذلك من المستندات ، وأن يطلبوا تقديم بيان مفصل عن الإيراد حسب فئات التذاكر . وفى حالة الامتناع عن تقـديم الدفـاتر والمستندات المذكورة تحسب الضريبة على أساس عدد المقاعد فى الدرجة أو الدرجات التى لم تقدم دفاترها ومستنداتها .

(٢) تـوفيق الشاوى فى رسـالته عن التفتيش بـالفرنسيـة طبعة ١٩٥٠ ص ٢٣ . استئنـاف مصـر ٢٥ إبريل سنة ١٩٥١ مجموعة الجرف جزء ٧ مبدأ ٩٤٩ مجموعة السكرى ص ١٨٧ رقم ١٦٨ محكمة الاسكندرية ابتدائية المختلطة فى أول أغسطس سنة ١٩٤٦ مجموعة السكرى ص ٣٦٩ رقم ١٥١٢ و ١٥١٣ . عكس ذلك مصر الابتدائية سنة ١٩٤٧ مجموعة السكرى ص ٣٦٩ رقم ١٥٠٨ .

وتطبيقاً لذلك لا يجوز لمأمور الضبط القضائى إذا امتنع الممول أو غيره ممن يحملون دفاتراً أو مستندات أو أوراق يراد الاطلاع عليها أن يبحث عن هذه الأشياء وينقب عنها فى أرجاء المحل لضبطها والاطلاع عليها . وفى هذا المعنى قضت محكمة الاسكندرية الابتدائية المختلطة بأنه : ليس لموظف الضرائب تفتيش محل تجارة الممول أو محل سكنه فحق التفتيش لم يصرح به إلا لقاضى التحقيق . فلا شك أن مأمور الضرائب إذا طلب إلى الممول فتح أدراج مكتبه ليفتش ما بها وأمره أن يسلم أوراقاً تحوى أسرارا وأمورا خاصة إنما قد تجاوز الحدود التى رسمها القانون لحق الاطلاع[١] .

على أنه إذا كشف مأمور الضبط جريمة أثناء اطلاعه فى حدود حقه المقرر بالقانون الضريبى تعتبر هذه الجريمة فى حالة تلبس تبيح له تفتيش المتهم ومحله طبقاً للمادتين ٤٦ ، ٤٧ من قانون الاجراءات الجنائية وضبط الأشياء والأوراق التى تفيد فى كشف الحقيقة متى اتضح له من أمارات قوية أنها موجودة فيه .

كما أنه إذا دخل مأمور الضبط القضائى المحل للاطلاع على الدفاتر أو الأوراق الأخرى فشاهد عرضا أشياء تدل على وقوع جريمة ضريبية فإن له أن يضبطها ويفتش المكان بحثاً عن الأدلة اللازمة لهذه الجريمة وذلك متى كان من اختصاصه ضبط هذه الجريمة . مثال ذلك أن يدخل أحد موظفى مراقبة الانتاج مصنعاً للنبيذ للاطلاع على دفاتره فيشاهد عرضاً نبيذا لم تسدد عنه ضريبة الانتاج (المادة ٧ / ٢ من المرسوم الصادر فى ١٠ أكتوبر سنة ١٩٣٤) .

وقد افترض القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . أن الممولين الملزمين بتقديم الدفاتر وغيرها من المحررات والمستندات والوثائق

---

(١) محكمة الاسكندرية الابتدائية المختلطة فى أول أغسطس سنة ١٩٤٦ السالف الاشارة إليه .

وما إليها أنهم يمسكونها فعلا إلا أنه خولهم حتى إقامة الدليل على عكس ذلك[١] .

ـ بخلاف القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ الذى خلا من هذه القرينة[٢] .

كما أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لم يقصر سلطة الاطلاع على أوراق الممول الخاصة فحسب بل جعله شاملا للأوراق العامة .

أما بالنسبة إلى النيابة العامة فإنها لا تلتزم بأن تطلع الإدارة الضريبية على ملفات أية دعوى جنائية أو مدنية . وإنما الأمر متروك لمطلق تقديرها ، حسبما تراه ملائماً وغير متعارض مع المصلحة العامة . (المادة ١٤٣) .

وكل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب أو فى الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ملزم بمراعاة سر المهنة وإلا وقع تحت طائل المادة ٣١٠ عقوبات .

وقد ثار البحث عما إذا كان يجوز للادارة الضريبية أن تسمح للغير بالاطلاع على ملف أحد الممولين بناء على موافقة هذا الممول . وكان ذلك بمناسبة قرار أصدرته اللجنة القضائية للاصلاح الزراعى بانتقال أحد أعضاء اللجنة إلى مراقبة ضرائب المنيا للاطلاع على أصل إقرارات الضرائب المقدمة من أحد الممولين عن الضريبة العامة على الإيراد ، وموافقة الممول المذكور على اطلاع على ملفه بمأمورية الضرائب . وقد

---

(١) جاء بتقرير لجنة الشئون المالية بمجلس النواب عن مشروع القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ أن هذا الافتراض ليس فيه شىء من العسف « فقد رفعت فى فرنسا الدعوى العمومية على ممول لامتناعه عن تقديم دفاتره وقد دفع بأنه لا يمسك دفاتر إطلاقا ، قضى مجلس الدولة بأن افتراض وجود الدفاتر لديه وهو الأصل وأنه لا غبار على الحكم الصادر عليه بتقديمها مع إلزامه بتهديدات مالية تظل سارية ضده إلى أن يقدمها أو يقيم الدليل على صحة زعمه بأنه فعلا لا يمسكها » (فكرى ناصف فى الضرائب المباشرة طبعة ١٩٥٨ ص ٣٥٦) .

(٢) محمد كامل عباس ، المرجع السابق ص ١٩٣ .

افتت إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة بعدم جواز اطلاع عضو للجنة على ملف الممول استنادا إلى أنه يتضمن إخلالا من مصلحة الضرائب بواجب مراعاتها لسر المهنة ، ثم افتت الجمعية العمومية للقسم الاستشارى للفتوى والتشريع بمجلس الدولة فى ١٠ من أغسطس سنة ١٩٦٠ باجازة هذا الاطلاع طالما أن الممول قد وافق عليه[1] .

ونحن نؤيد هذه الفتوى الأخيرة . ذلك أن تصريح صاحب السر يرفع عن حامله واجب الكتمان ويبيح له افشاءه[2] . وفى هذا المعنى قضت محكمة النقض بأنه « لا عقاب بمقتضى المادة ٣١٠ من قانون العقوبات على افشاء السر إذا كان لم يحصل إلا بناء على طلب مستودع السر فاذا كان المريض هو الذى طلب بواسطة زوجته شهادة عن مرضه من الطبيب المعالج له فلا يكون فى إعطاء هذه الشهادة افشاء سر معاقب عليه »[3] .

أما قرار اللجنة القضائية وحده دون موافقة الممول على الاطلاع فلا يندرج تحت أى من الأحوال التى يباح فيها افشاء السر طبقا للمادة ٣١٠ عقوبات .

٧٩ - تحرير محضر بإجراءات الاستدلال :

أوجب قانون الإجراءات الجنائية على مأمورى الضبط القضائى تحرير محضر بإجراءات الاستدلال فنص فى المادة ٢٤ / ٢ منه « ويجب أن تثبت جميع الإجراءات التى يقوم بها مأمور الضبط الجنائى فى محاضر موقع عليها منهم يبين بها وقت اتخاذ الاجراءات ومكان حصولها . ويجب أن تشمل تلك المحاضر زيادة على ما تقدم توقيع الشهود والخبراء

(١) غير منشورة .

(٢) أحمد أمين طبعة ١٩٢٣ ص ٦٠٣ ، جندى عبد الملك جزء ٢ ص ٥٢ .

(٣) نقض جنائى ٢٩ ديسمبر سنة ١٩٤٠ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ١ ص ٢٧٩ ، رقم ٢ .

الذين سمعوا وترسل المحاضر إلى النيابة العامة مع الأوراق والأشياء المضبوطة . » .

وقد أشارت القوانين الضريبية المختلفة إلى الواجب الملقى على عاتق مأمورى الضبط القضائى من الادارة الضريبية فى إثبات ما يقع من جرائم ضريبية .

ويجب أن تتضمن المحاضر التى يحررها هؤلاء البيانات التى نصت عليها المادة ٢٤ / ٢ إجراءات المذكورة[1] .

المطلب الثانى

إجراءات التحقيق

٨٠ ـ سلطة مأمورى الضبط القضائى من موظفى الادارة الضريبية .

يجوز لمأمورى الضبط القضائى من موظفى الإدارة الضريبية مباشرة إجراءات التحقيق التى خول قانون الإجراءات الجنائية مأمورى الضبط القضائى ذوى الاختصاص العام سلطة مباشرتها من تلقاء أنفسهم على سبيل الاستثناء .

وتطبيقا لذلك يجوز لهم سلطة القبض والتفتيش بالقيود المنصوص عليها فى المواد ٣٤ و ٤٦ و ٤٧ من قانون الإجراءات الجنائية وذلك فى حدود اختصاصهم الخاص ، أى بالنسبة إلى الجرائم الضريبية المخول لهم سلطة ضبطها فى حدود اختصاصهم المحلى .

---

(١) وقد حكم بأنه لا بطلان إذا لم يحرر مأمور الضبط القضائى محضرا بكل ما يجريه فى الدعوى مثل حضور النيابة ، وان كان ذلك واجبا عليه فى سبيل تنظيم العمل وحسن سيره (نقض ٨ إبريل سنة ١٩٤٩ مجموعة القواعد جزء ٧ ص ٨٨٣ . رقم ٨٧٤) وقضى بأن تحرير محضر بالجرائم الجمركية لا يحول دون اثبات الإدارة الضريبية للجريمة بكل وسائل الاثبات (أنظر الأحكام البلجيكية المشار إليها فى مؤلف G . Neven المرجع السابق ص ١٨٥ رقم ٥٣٥) .

وكانت قد خولت اللائحة الجمركية لموظفى مصلحة الجمارك سلطة التفتيش عند الاشتباه ـ أى عند توافر دلائل كافية على اتهامه (المادتان ٣٤ و ٤٦ إجراءات) . وتطبيقا لذلك قضت محكمة النقض بأن من سلطة جنود خفر السواحل وموظفى الجمارك البحث عند الاشتباه عن كل ما يكون مهربا أو ممنوعا ولو عن طريق تفتيش الأمتعة والمنقولات مهما كان نوعها ثم ظبطه وتقديمه إلى جهة الاختصاص . فإذا ضبط جندى من قوة خفر السواحل مخدرا فى وعاء من الصفيح كان مخبأ فيه بدائرة المراقبة الجمركية التى يعمل فيها والتى يخضع فيها نقل البضائع لإجراءات وقيود معلومة فهذا الضبط يكون صحيحا[1] . وقضت بأنه إذا كان الثابت بالحكم أن جنود خفر السواحل ضبطوا مركبا كانت تسبح فى قنال السويس بعد أن اشتبهوا فيها فوجدوا شيئاً مختبئاً بها تبين أنه مسروق من إحدى البواخر ، كان ضبط هذا المركب وتفتيشه صحيحين لأن من سلطة جنود خفر السواحل وموظفى الجمارك البحث عند الاشتباه عن كل ما يكون مهربا أو ممنوعا ولو من طريق تفتيش الأمتعة والمنقولات مهما كان نوعها ثم ضبطها وتقديمه إلى جهة الاختصاص[2] .

وما دام تفتيش موظفى مصلحة الجمارك صحيحاً فى القانون ، فإنهم إذا عثروا أثناء التفتيش الذى يجرونه فى حدود سلطتهم على دليل يكشف عن جريمة غير جمركية معاقب عليها بمقتضى القانون العام ، فانه يصح الاستشهاد بهذا الدليل أمام المحاكم فى تلك الجريمة على اعتبار أنه ثمرة إجراء مشروع فى ذاته ولم ترتكب فى سبيل الحصول عليه أية مخالفة للقانون[3] . ولا يعد ذلك افشاء لسر المهنة مما يقع تحت طائل

---

(١) نقض جنائى ١٧ يونيه سنة ١٩٤٦ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ١ ص ٤١٥ رقم ١٩٢ .

(٢) نقض جنائى ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٤٩ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ١ ص ٤١٥ رقم ١٩٣ .

(٣) نقض جنائى ٣٠ يونيه سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام س ١٠ ص ٧٣٦ رقم ١٦٠ ، ١٧ مايو سنة ١٩٥٠ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ١ ص ٤١٥ رقم ١٩٤ و ٢٤ إبريل سنة ١٩٤٥ المجموعة السابقة ص ٤١٥ رقم ١٩١ .

المادة ٣١٠ عقوبات وإنما هو واجب يلقيه القانون عليهم[١] .

ويلاحظ فى الأمثلة السابقة أن القانون لم يخول مـأمور الضبط القضائى اختصاصا يختلف عما قررته له المادة ٣٤ إجراءات من سلطة القبض على المتهم الحاضر الذى توجد دلائل كافية على اتهامه بجنحة تهريب مما نص عليه القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣[٢] وما قررته المادة ٤٦ إجراءات من أنه فى الأحوال التى يجوز فيها القبض قانونا على المتهم يجوز لمأمور الضبط القضائى أن يفتشه .

وقد سبق أن قلنا أن دخول مأمور الضبط القضائى المحـلات للاطلاع عـلى الدفـاتر وغيـرها من الأوراق والمستنـدات لا يخول لـه تفتيشها ، ولو امتنع من يراد الاطلاع عنده عن تقديمها .

ولا يقال فى هذه الحالة بأن عدم تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى يعد جريمة فى حالة تلبس مما يجيز القبض والتفتيش - لأن عقوبة هذه الجريمة لا تتعدى الغرامة (المادة ١٨٧ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمادة ٣٣ من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠) بينما لم تجز المـادة ٣٤ إجراءات القبض فى أحوال التلبس بالجنح إلا إذا كان القانون يعاقب عليها بالحبس لمدة تزيد على ثلاثة شهور .

٨١ - التفتيش :

من المقرر أن تفتيش المنازل عمل من أعمال التحقيق لا تملكه سوى السلطة المهيمنة على التحقيق - عدا ما خولته المادة ٤٧ - لمأمورى

---

(١) قضت محكمة القاهرة الابتدائية بأنه إذا ضبطت مصلحة الضرائب دفاتر وفواتير قيل أنها مزورة فيجب على مفتش الضرائب أن يبلغ النيابة عن هذا التزوير دون أن يعد إفشاء لسر المهنة . (القاهرة الابتدائية فى ٢٧ فبراير سنة ١٩٤٤ مجموعة السكرى ص ٣٧٩ رقم ١٥٤٩ مجموعة الجرف جزء ٢ مبدأ ٢٧٨) .

(٢) عقوبة التهريب فى هذا القانون هى الحبس والغرامة (المادة ٢) .

الضبط القضـائى من سلطة التفتيش من تلقـاء أنفسهم فى حـالـة التلبس .[1]

وقد خرج القانون الضريبى عن هذه القاعدة فخول مأمـورى الضبط القضـائى المختصين بضبط الجـرائم الجمركيـة سلطة تفتيش المنـازل والمحـال من تلقـاء أنفسهم دون حـاجـة إلى إذن من سلطة التحقيق .

ويثـور البحث هذا الصـدد عما إذا كـان يجوز لمـأمـور الضبط القضائى أن يتخذ التفتيش المرخص له به فى هذه الأحـوال وغيرهـا وسيلة لكشف الجرائم لا لتحقيقها ، وبعبارة أخرى هل يشترط لصحة التفتيش المذكور أن يتم فى الحدود التى رسمها القانون لسلطة التحقيق فى المادة ٩١ إجراءات أم لا ؟ .

إن التفتيش بحسب طبيعته إجراء من إجراءات التحقيق ، فلا يجوز الالتجاء إليه إلا بناء على تهمة موجهة إلى شخص يقيم فى المنزل أو المحل المراد تفتيشه بارتكاب جناية أو جنحة أو باشتراكه فى ارتكابها ، أو إذا وجدت قرائن على أنه حائز لأشياء تتعلق بالجريمة ، وهو ليس وسيلة من الوسائل التى يجوز لمأمور الضبط القضـائى الالتجاء إليهـا لاستكشاف الجرائم وضبط مرتكبيها[2] .

وقد قضت محكمة النقض بأن الضمان الذى أراده الشارع لحرمة المساكن لا يتحقق إلا إذا كان الإذن صادر بتفتيش منزل عن جـريمة معينة تكون جناية أو جنحة وأن يقوم من القرائن ما يسمـح بتوجيـه الاتهام إلى الشخص المقيم فى المسكن المراد تفتيشه بوصفه فاعلا أصليا أو شريكا فى ارتكابها[3] .

---

(١) نقض ١٩ فبراير سنة ١٩٥٥ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ١ ص ٣٩٧ رقم ٤٣ .

(٢) نقض ٢١ أكتوبر سنة ١٩٥٨ مجموعة الأحكام س ٩ ص ٨٤٣ رقم ٢٠٧ .

(٣) ويترتب البطلان على عدم مراعاة هذا الإجراء (نقض ١٢ مايو سنة ١٩٥٩ مجموعة الأحكام س ١١٠ ص ٥٢٥ رقم ١١٥) .

وفى هذا المعنى قالت المحكمة العليا بشأن إعفاء أعضاء النيابة الذين يندبهم النائب العام للعمل لدى المحاكم العسكرية من بعض القيود أثناء مباشرتهم إجراءات التحقيق بأن الشارع (فى المادة الأولى من الأمر العسكرى رقم ٩٩) لم يعف النيابة من القيود الواردة فى الفقرة الأولى من المادة ٩١ من قانون الاجراءات الجنائية التى تسبغ على التحقيق صفته كإجراء من إجراءات التحقيق[١] .

وإذن فإن تخويل مأمورى الضبط القضائى من الادارة الضريبية تفتيش المنازل ما فى حكمها لا يعنى سلب هذا الاجراء صفته كعمل من أعمال التحقيق ولو سكت المشرع[٢] عن الإفصاح عن ضرورة توافر الدلائل الكافية على توجيه الاتهام إلى الشخص المراد تفتيشه مسكنه أو محل خاص به لأن هذا الشرط هو من مقومات التفتيش باعتباره إجراء من إجراءات التحقيق ، ولا حاجة بالمشرع إلى الإفصاح عن ضرورة توافره ، لأنه ليس مجرد وسيلة من وسائل الرقابة الضريبية التى يقصد بها كشف الجرائم أو التحقق من صحة تطبيق القانون[٣] .

ويثور البحث عما إذا يجوز للنيابة العامة أن تنتدب أحد مأمورى الضبط القضائى من الإدارة الضريبية للتفتيش لضبط ما يفيد فى تحقيق إحدى الجرائم الضريبية .

ذهب البعض[٤] فى صدد البحث عن مدى جواز الانتداب لتفتيش متاجر الممولين ومنازلهم لضبط أوراقهم ومستنداتهم إلى القول بعدم إجازة هذا الانتداب بدعوى أن ذلك يزيل القيود والحدود التى قررها الشاعر لسلطة الإطلاع ويجعلها عديمة الجدوى من الناحية العملية ويفتح الباب لإساءة الاستعمال إلى أبعد الحدود ، وقيل فوق

---

(١) نقض ٢١ أكتوبر سنة ١٩٥٨ السالف الإشارة إليه .

(٢) أنظر القانون رقم ٣٥٧ لسنة ١٩٥٦ (المادة ١١) .

(٣) توفيق الشاوى فى رسالته ، المرجع السابق ص ٢٣ .

(٤) حبيب المصرى ـ ضرائب الدخل فى مصر طبعة ١٩٤٥ ـ ٦٥٢ . ٦٣٤ .

ذلك أن القانون قد نص على جزاء عدم تقديم الدفاتر والأوراق الأخرى فلا يجوز فرض جزاء آخر بطريق القياس[1] .

وهذا الرأى مردود بأن سلطة النيابة فى انتداب مأمورى الضبط القضائى للتفتيش لم يورد عليها القانون الضريبى أى قيد ما مما لا محل له لتقييدها دون موجب من القانون . ولا يجوز الخلط بين الاطلاع والتفتيش لاختلاف طبيعة كل منهما إذ الأول لاضيعدو أن يكون إجراء من إجراءات الاستدلال بعكس الثانى الذى يعد من إجراءات التحقيق . هذا إلى أن التفتيش ليس جزاء حتى يقال بعدم جواز توقيعه بطريق القياس[2] !

(١) انظر محمد رشاد فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى عرض هذا الرأى ص ٣٠٦ و ٣٠٧ رقم ٢٢٨ .

(٢) انظر محمد رشاد المرجع السابق ص ٣٠٧ وما بعدها وقد أشار إلى حكم محكمة مصر الابتدائية الصادر بتاريخ ٢٣ مايو سنة ١٩٤٩ .

الفصل الثانـــى

القيد الوارد على سلطة النيابة العامـة فى رفع الدعوى الجنائية

٨٢ ـ تعليق تحريك الدعوى الجنائية عـلى تقديم طلب :

تختص النيابة العامة ـ بحسب الأصـل ـ بوصفهـا سلطة اتهام برفع الدعوى الجنائية دون قيد ، إلا أن القانـون قد يخـرج عن هذا الأصل فى بعض الأحوال فيقيد هذه السلطة بتقديم شكوى أو إذن أو طلب .

ويتميز القانون الضريبى فيـما نص عليه من عـدم جواز رفـع الدعوى الجنائية فى معظم الجرائم الضـريبية إلا بنـاء على طلب من الإدارة الضريبية . وبهذا المعنى نصت الفقرة الأخيرة من المادة ١٨٣٥ من القانون العام للضرائب فى فرنسا .

وقد يخطىء المشرع فى التعبير عن (الطلب) فيعبر عنه أحيانا

(بالاذن)[1] . كما هو الحال فى القانون الفرنسى . (المادة ١٨٣٥ سالفة الذكر) .

فالطلب يتميز عن الإذن والشكوى فى أنه يقدم من هيئة عامة سواء بصفتها مجنيا عليها أو بصفتها ممثلة للدولة . والإذن وإن كان يشتبه مع الطلب فى أنه يصدر عن هيئة عامة إلا أنه يختلف عنه فى أن علة صدوره من هذه الهيئة هو انتساب الجانى إليها وأن رفع الدعوى الجنائية عليه قد ينطوى على مساس بهذه الهيئة أما الشكوى فإنها تقدم من المجنى عليه الشخص العادى .

وعلة اشتراط تقديم الطلب فى معظم الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القسر وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملابسات فى كل جريمة على حدة .

ويلاحظ أن أحوال الطلب الواردة فى القانون الضريبى فى مختلف تشريعاته وقد وردت على سبيل الحصر من قاعدة حرية النيابة العامة فى تحريك الدعوى الجنائية ومباشرتها ولا يجوز إعمالا لهذا الأصل التوسع فى هذا الاستثناء أو القياس عليه ، أى لا يصح تعدية حكم حالة من أحوال الطلب المنصوص عليها إلى أخرى لم يرد فى خصوصها نص[2] .

٨٣ ـ أهمية تقديم الطلب :

تحريك الدعوى الجنائية هو أول خطوة من خطوات استعمالها ،

---

(١) ومع ذلك فان محكمة النقض قد سارت وراء خلط المشرع بين الطلب والإذن فقالت بأن (من المادة ٢١ يتناول حالة من أحوال طلب رفع الدعوى فى حين أن نص المادة ٢١ مكرراً يتناول حالة من أحوال الإذن برفعها) أنظر نقض جنائى ٣٠ من أكتوبر سنة ١٩٥٦ مجموعة س ٧ ص ١٠٩٦ رقم ٣٠١ .

(٢) نقض جنائى ٣٠ أكتوبر سنة ١٩٥٦ مجموعة الأحكام س ٧ ص ١٠٩٠ رقم ٣٠١ .
ومن القوانين الضريبية التى لم تعلق رفع الدعوى الجنائية فيها على طلب ـ القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ .

ويتحقق بمباشرة أول عمل من أعمال التحقيق التى تباشره سلطة التحقيق ، أو بتكليف المتهم بالحضور أمام محكمة الجنح .

وعلى ذلك ما لم يصدر الطلب فى الأحوال التى أوجب القانون فيها تقديمه لا يجوز للنيابة العامة أن تباشر أى إجراء من إجراءات التحقيق أو أن ترفع الدعوى إلى المحكمة فاذا رفعتها دون تقديم هذا الطلب تعين الحكم بعدم قبولها . أما ما يسبق تحريك الدعوى من إجراءات الاستدلال فيجوز مباشرته دون قيد . ويسرى الحكم ذاته على إجراءات التحقيق التى يقوم بها مأمور الضبط القضائى فى الأحوال الاستثنائية التى خوله فيها القانون قسطاً معينا من التحقيق كالقبض والتفتيش ، لأنها تسبق تحريك الدعوى الجنائية .

٨٤ ـ شروط صحة الطلب :

أولا ـ أن يقدم الطلب ممن ناط به القانون مهمة تقديمه . ويجوز تقديم الطلب ممن سمح القانون بانابته فى تقديمه ، ويكفى لذلك مجرد الإنابة العامة ولا تشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة[1] . وإذا صدر الطلب من شخص غير مختص باصداره وقع الاجراء باطلا ولا يصححه الاقرار أو الإعتماد اللاحق ممن ناط به القانون أن يصدر عنه . وقد قضى بأن مؤدى ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ لا يجوز رفع الدعوى العمومية أو اتخاذ اية اجراءات فى جرائم التهريب إلا بطلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينيبه » . هو عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية أو مباشرة أى اجراء من اجراءات بدء تسييرها أمام جهات التحقيق أو

---

(١) انظر مؤلفنا ـ الوسيط فى قانون الاجراءات الجنائية ـ القاهرة ١٩٨٠ ـ صفحة ٦٦٥ .

الحكم قبل صدور طلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينيبه فى ذلك ، واذ كان هذا من البيانات الجوهرية التى يجب ان يتضمنها الحكم لاتصاله بسلامة تحريك الدعوى الجنائية ، فإن اغفاله يترتب عليه بطلان الحكم ولا يغنى عن النص عليه بالحكم أن يكون ثابتا بالاوراق صدور مثل هذا الطلب من جهة الاختصاص[٢] .

ثانيا ـ أن يكون الطلب مكتوبا . ويشترط القانون فى الطلب أن يكون مكتوبا . والحكمة من اشتراط الطلب الكتابى تقتضى أن يكون موقعا من صاحب السلطة فى اصداره . فلا يكفى مجرد ارسال خطاب يفيد أن الطلب قد صدر ممن يملكه ، ما لم يكن المحرر المثبت لهذا الطلب موجودا بالفعل وموقعا عليه ممن أصدره . واذن فلا يكفى لذلك مجرد الاشارة التليفونية ما لم تعتمد على أصل مكتوب يحمل توقيع المختص باصدار الطلب . كما لا يكفى أن يثبت المحقق فى صدر محضره أن الطلب قد صدر ما لم يكن مرفقا بأوراق التحقيق . ويفترض أن التوقيع صادرا من المختص باصداره ، لان الأصل فى الاجراء الصحة ، ما لم يثبت العكس بكافة طرق الاثبات . وقد حرصت بعض القوانين الضريبية على تأكيد هذا الشرط ، باعتبار أن الطلب يصدر عن مصلحة عمومية لا عن مجرد أشخاص عاديين كالشكوى[٣] .

---

(٢) انظر ـ نقض جنائى ٢٦ / ٤ / ١٩٨١ ـ الطعن رقم ٣٣٩٥ ـ السنة ٣٢ ـ مجموعة أحكام النقض ـ صفحة ٤٠٤ .

(٣) انظر القانون رقم ٣٦٣ لسنة ١٩٥٦ الملغى (المادة ٢٢) ، والقانون رقم ٣٥٧ لسنة ١٩٥٦ (المادة ١٢) الملغاة .

٨٥ ـ لا يشترط صدور هذا الطلب فى ميعاد ثلاثة شهور :

فقد نصت المادة ٣ / ٢ من قانون الإجراءات الجنائية على أنه لا تقبل الشكوى بعد ثلاثة أشهر من يوم علم المجنى عليه بالجريمة وبمرتكبها ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .

والتقيد بميعاد الثلاثة الشهور سالف الذكر ـ على ما يبين من صريح النص ـ لا يسرى إلا فى حالة الشكوى دون الطلب والإذن . ولما كان الميعاد المذكور هو من مواعيد السقوط التى وردت فى القانون محددة محصورة فلا يجوز القياس عليه . كما أنه لا محل للقول بأن انقضاء هذا الميعاد دون تقديم الطلب ينطوى على تنازل ضمنى عن تقديمه ، لأن التنازل الضمنى هو تنازل حقيقى يقتضى التثبت منه وهو ليس مفترضا . وغنى عن البيان أن الطلب يجب أن يقدم قبل انقضاء الدعوى الجنائية بمضى المدة .

٨٦ ـ عدم تقديم الطلب :

الأصل أن الإدارة الضريبية لها أن تطلب رفع الدعوى الجنائية فى حدود سلطتها التقديرية طبقا لما تقدره من ظروف وملابسات فى كل حالة من الحلات ، وهى غير مقيدة إلا بمراعاة المصلحة العامة .

ولاتلتزم المصلحة مقابل عدم تقديمها طلب رفع الدعوى بالتصالح مع المتهم[1] ، فقد ترى أنه لا محل لهذا الطلب نظرا لعدم

---

(١) انظر فتوى قسم الرأى بمجلس الدولة بوزارة الخزانة فى ٢٦ يناير سنة ١٩٥٩ (اللجنة الثالثة) ـ غير منشور .

ـ لها التنازل عنها أذا رات محلا لذلك وفى حالة التنازل يجوز للمصلحة الصلح فى التعويضات » . ثم عدلت هذه المادة بالقانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ ونصت فقرتها الأخيرة على =

ثبوت الواقعة أو عدم توافر أركان الجريمة أو لما يحيط بها ظروف وملابسات تضعف من أهميتها .

فإذا رأت التصالح مع المتهم نظير عدم تقديم الطلب تعين عليها إلتزام الأساس الذى حدده القانون لقيام هذا الصلح .

٨٧ ـ التنازل عن الطلب :

يجوز لمن خوله القانون سلطة تقديم الطلب أن يتنازل عنه إلى أن يصدر فى الدعوى حكم نهائى . (المادة ١٠ إجراءات) .

وإذا تم التنازل بالنسبة إلى المتهمين فى الدعوى اعتبر تنازلا بالنسبة الى الباقين . (المادة ١٠ / ٣ إجراءات) .

واذا قدم هذا التنازل انقضت الدعوى الجنائية بسبب انقضاء سلطة النيابة العامة فى تحريكها .

= أنه يكون رفع الدعوى العمومية بناء على طلب لمصلحة الضرائب ولها النزول عنها إذا رأت محلا لذلك وفى حالة النزول يجوز لمدير عام مصلحة الضرائب أو من ينيبه الصلح فى التعويضات على أساس دفع مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤد من الضريبة .

وظاهر من سرد هذا التطور لتاريخ نص المادة ٨٥ المشار لها أن المشرع إذا لجأ إلى تحديد المقابل الذى يتم على أساسه موضوع الصلح إنما يكون قد قصد إلى تعيينه بعد أن كان تحديده متروكا إلى مصلحة الضرائب .

. . . ويوضح هذا النظر أن الجمعية العمومية للقسم الاستشارى سبق لها فى التطبيق العملى للمادة ٨٥ فى صياغتها الأخيرة أن رأت رفض مشروع تصالح مع شركة الشرق للغزل والنسيج على أساس دفع تعويض يعادل ١٥ ٪ من المقدار المتبقى من الضريبة مبيغة ضرورة أن يتم التصالح وفقا للأساس الذى أوردته الفقرة الأخيرة من المادة ٨٥ سالفة الذكر وهو أن يتم التصالح على أساس دفع مبلغ يعادل مقدار ما لم يؤد من الضريبة ولا يتفق هذا المنحى فى التطبيق مع القول بإجازة التصالح أخذا بظاهر النص لأن ذلك قد يعنى النزول عن الدعوى مقابل لا شيء أى بأقل مما رفضت الجمعية العمومية قيام التصالح على أساسه ولا يزيل التناقض المذكور إلا التفسير السليم لإرادة المشرع على نحو ما سبق الإشارة إليه . . . » .
(فتوى قسم الرأى بوزارة الخزانة فى ٢٦ من يناير سنة ١٩٥٩ غير منشورة) .

وعندنا أنه يجب التمييز بين التنازل عن الطلب والصلح ، فكل منهما سبب مستقل فيذاته لانقضاء الدعوى الجنائية .

وقد حرص المشرع فى كثير من الحالات على النص على الصلح كسبب لانقضاء الدعوى الجنائية فى بعض الجرائم الضريبية . ولعل أوضحها ما نصت عليه بعض القوانين الضريبية الأخيرة بأحكام التهريب الجمركى من أنه (ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية)[1] .

ولما كان من المقرر ـ وفقا لما استقر عليه قضاء محكمة النقض[2] ـ أن تفسير عبارة ما فى القانون الضريبى يجب أن يرد إلى معنى مثيلاته فى القوانين الأخرى ، فإن الصلح فى القانون وأثره يجب أن يكون واحدا وهو انقضاء الدعوى الجنائية ـ وذلك متى ما صدر قبل صدور حكم بات فيها .

ويترتب على القول بأن الصلح ـ وحده ـ يعتبر من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية عدم التسليم بما قيل من اعتباره شرطا لصحة التنازل عن الطلب . والقول بغير ذلك يؤدى إلى اهدار القيمة القانونية للصلح باعتباره سبباً لانقضاء العوى الجنائية .

أما ما عبرت به بعض النصوص من أنه « فى حالة النزول يجوز الصلح » فإنه لا يعنى أكثر من أنه إذا أرادت الإدارة عدم رفع الدعوى الجنائية فيجوز لها التصالح . دون أن يصل المعنى إلى ما قيل من تعليق تنازل الإدارة عن الطلب على وقوع الصلح ، فضلا عما يعتبره القانون الضريبى من أخطاء فى الصياغة مرجعها عدم الدقة فى التعبير عن

---

(١) القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ انظر هذا المعنى فى المادة ٣٧ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ .

(٢) قضت محكمة النقض بأن عبارة « ما لم يدفع من الضريبة » الواردة فى المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يجب أن ترد إلى معنى مثيلاتها فى القوانين الضريبية الأخرى (أنظر نقض جنائى ١٣ إبريل سنة ١٩٤٨ و ١٩ مارس سنة ١٩٥١ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ٢ ص ٨٠٥ و ٨٠٩ رقم ٣ و ٢٣) .

المعانى القانونية . بل إن صفة الجواز هذه من الوضوح بمكان مما لا محل معه للالتجاء إلى التفسير .

وعلى أساس التمييز بين أثر كل من التنازل عن الطلب والصلح يبدو واضحا عدم صحة ما ذهب إليه مجلس الدولة من اعتبار الصلح شرطا لصحة التنازل .

أما ما قيل عن تقييد الادارة فى تحديد المبلغ المقابل للصلح ، فإنه لا يعنى أكثر من النص عليه كأساسٍ لمباشرة هذا الإجراء عند اتخاذه ولا يعنى مطلقا وجوب اتخاذه كشرطاً للتنازل عن الطلب .

وإذن فإنه يجوز للإدارة الضريبية أن تنزل عن الطلب دون تقيد بشرط ما متى رأت موجبا لذلك كما بينا . فأذا رأت الإدارة ضرورة الصلح مع مرتكبى الجريمة تعين عليها التزام الأساس الذى رسمه القانون . وعندئذ تنقضى الدعوى الجنائية بطريق الصلح لا بطريق التنازل .

وخلاصة ما تقدم أن التنازل عن الطلب والصلح سببان متميزان لانقضاء الدعوى الجنائية يؤدى كل منهما بمفرده إلى تحقيق هذا الأثر ، مع ملاحظة أن الصلح ينطوى دائما على نزول ضمنى عن الطلب ، وبذا يمكن القول بأن كل صلح ينطوى على تنازل بينما لا يتطلب النزول أن يسبقه صلح .

وقد قضى بأنه : إذا كان مؤدى ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك من أنه لا يجوز رفع الدعوى العمومية أو اتخاذ اية اجراءات فى جرائم التهريب إلا بطلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينيبه هو عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية أو مباشرة اى اجراءات بدء تسييرها أمام جهات التحقيق أو الحكم قبل صدور طلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينيبه فى ذلك ، فإذا رفعت الدعوى الجنائية قبل صدور

طلب من الجهة التى ناط القانون به وقع ذلك الاجراء باطلا بطلانا مطلقا متعلقا بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى الجنائية ولصحة اتصال المحكمة بالواقعة ويتعين على المحكمة القضاء به من تلقاء نفسها . لما كان ذلك ، وكان الثابت من الحكم المطعون فيه أنه أيد الحكم الابتدائي الصادر بالإدانة لأسبابه دون أن يعرض لدفاع الطاعين ايراداً له ورداً عليه رغم جوهريته لاتصاله بتحريك الدعوى وصحة اتصال المحكمة بها ولو أنه عنى ببحثه وتمحيصه بلوغا الى غاية الأمر فيه لجاز ان يتغير وجه الرأى فى الدعوى ولكنه أسقط جمله ولم يورده على نحو يكشف عن أن المحكمه أحاطت به وأقسطة يكون مشوبا بالقصور ربما يبطله ويوجب نقصه والاحالة .[1]

وقضى أن مؤدى ، ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك من أنه « لا يجوز رفع الدعوى العمومية أو اتخاذ أية اجراءات فى جرائم التهريب إلا بطلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينيبه » هو عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية أو مباشرة أى اجراء من اجراءات بدء تسييرها أمام جهات التحقيق أو الحكم قبل صدور طلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينيبه فى ذلك . ولما كان يبين من المقررات المضمومة أن مدير عام جمارك بور سعيد وسيناء هو الذى طلب تحريك الدعوى قبل المطعون ضدع وأنه يملك ذلك بموجب التفويض الصادر اليه من مدير عام الجمارك ـ فإن الحكم إذ لم يعتد بهذا الطلب بقالة صدوره من غير ذى صفه يكون قد أخطأ فى تطبيق القانون بما يستوجب نقضه .

---

(١) نقض فى ١١ / ١ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ٤٥.
نقض فى ١٨ / ٤ / ١٩٦٧ ، مجموعة احكام النقض الجنائى ، السنه ١٨ ، ص ٥٤٩.
نقض فى ٢٢ / ١ / ١٩٦٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائى ، السنة ١٤ ، ص ٣٥.
نقض فى ٨ / ١١ / ١٩٦٠ ، مجموعة أحكام النقض الجنائى ، السنة ١١ ، ص ٧٨٧.
نقض فى ٦ / ٦ / ١٩٨٢ ، مجموعة احكام النقض الجنائى ، السنة ٣٣ ، ص ٦٦١.

وقضى بأنه : متى صدر الطلب ممن يملكه قانونا فى جريمة من جرائم النقد أو التهريب أو الاستيراد حق للنيابة العامة اتخاذ الإجراءات فى شأن الواقعة أو الوقائع التى صدر عنها وصحت الاجراءات بالنسبة الى كافة ما قد تتصف به من أوصاف قانونية يتوقف رفع الدعوى الجنائية على طلب بشأنه من أى جهة كانت . والقول بغير ذلك يؤدى إلى زوال القيد وبقائه معا مع وروده على كل واحد دائرا مع الاوصاف القانوينة للواقعة عينها ، وهو مالا مساغ له مع وحدة النظام القانونى الذى يجمع أشتات القوانين المالية بما تضمنته من توقف الدعوى الجنائية على الطلب ، إذ أن الطلب فى هذا المقام يتعلق بجرائم من صعيد واحد يصدق عليها جميعا انها جرائم مالية تمس ائتمان الدولة ولا تعلق لها بأشخاص مرتكبيها ، وبالتالى فإن الطلب عن أى جريمة منها يشمل الواقعة بجميع أوصافها وكيوفها القانونية الممكنه كما ينبسط على ما يرتبط بها إجرائيا من وقائع لم تكن معلومة وقت صدوره حتى تكشف عرضا أثناء التحقيق وذلك بقوة الأثر العينى للطلب وقوة الأثر القانونى للارتباط مادام ما يجرى تحقيقه من الوقائع داخلا فى مضمون ذلك الطلب الذى يملك صاحبه قصره أو تقييده . إما القول بأن الطلب يجب أن يكون مقصورا على الوقائع المحددة التى كانت معلومة وقت صدوره دون ما يكشف التحقيق عنها عرضا فتخصيص يعتبر مخصص وإلزام بما لايلزم . والقول بعتبر ذلك يؤدى إلى توقف الدعوى الجنائية حالا بعد حال كلما جد من الوقائع جد يقتضى طلبا آخر ، الأمر الذى تتأذى منه العدالة الجنائية حتما خصوصاً إذا ترادفت الوقائع مكونه حلقات متشابكه فى مشروع جنائى واحد .[1]

وقد استقر القضاء الجنائى على أن القيام بإجراءات الاستدلال لا يستوجب طلبا . فقد قضت محكمة النقض أن خطاب الشارع فى المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وعلى ماجرى به قضاء

(١) نقض فى ٣ / ٤ / ١٩٧٨ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٩ ، ص ٣٥٣.

محكمته النقض موجه إلى النيابة العامة بوصفها السلطة صاحبة الولاية فيما يتعلق بالدعوى الجنائية التى لا تبدأ إلا بما تتخذه هذه السلطه من أعمال التحقق ، ولا يتعرض الخطاب فيها إلى غيرها من جهات الاستدلال التى يصح لها اتخاذ إجراءاته دون توقف على صدور الطلب ممن يملكه قانونا ، ومن ثم فإن أعمال الاستدلال التى قام بها ضابط المباحث الجنائية تكون قد تمت صحيحه فى صدد حالة من حالات التلبس بالجرية استناداً إلى الحق المخول أصلا لرجل الضبط القضائى وبدون ندب من سلطة التحقيق مما لايرد عليهما قيد الشارع فى توقفها على الطلب . وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر ، فإنه يكون قد أخطأ فى فهم القانون وفى تطبيقه .[1]

كما قضى بأن مؤدى ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ من أنه « لا يجوز رفع الدعوى العمومية اذ اتخاذ أية اجراءات فى جرائم التهريب إلا بطلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينيبه » هو عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية اذ مباشرة أى اجراء من إجراءات بدء تسييرها أمام جهات التحقيق أو الحكم قبل صدور مطلب كتابى من المدير العام للجمارك أو من ينيبه فى ذلك .[2]

واذ كان هذا من البيانات الجوهرية التى يجب أن يتضمنها الحكم لاتصاله بسلامة تحريك الدعوى الجنائية ، فإن إغفاله يترتب عليه بطلا من الحكم . ولا يغنى عن النص عليه بالحكم ان يكون ثابتا بالأوراق صدور مثل هذا الطلب من جهة الاختصاص .

---

(١) نقض فى ١٩ / ١٢ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ١١٤٤ ؛ . نقض فى ٢٤ / ٢ / ١٩٧٥ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٦ ، ١٨٨
نقض فى ٣٠ / ١٠ / ١٩٦٧ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنه ١٨ ، ص ١٠٤٣.

(٢) نقض فى ٢٦ / ٤ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ١٠٤.
نقض فى ٢١ / ٥ / ١٩٧٢ ، مجموعة احكام النقض الجنائيه ، السنة ٢٣ ، ص ١٧٧ ؛
نقض فى ٢٢ / ٦ / ١٩٦٤ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٥ ، ص ٥٠٣.

الفصل الثالث

الصلح الجنائى الضريبى

٨٨ ـ الجرائم التى يجوز فيها الصلح :

أجاز المشرع الضريبى الصلح فى معظم الجنح الضريبية ، حتى يترك للإدارة الضريبية فرصة التفاهم مع المخالفين للقانون الضريبى تقديراً منه لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الإلتزامات الضريبية المفروضة عليهم . هذا فضلا عما سبق أن بيناه فيما تقدم عند التحدث عن سياسة التجريم الضريبى من أن هذا التجريم وإن كان يقوم على فكرة العدالة إلا أنه لا يخلو من استناده إلى أساس من النفعية . وتطبيقاً لفكرة النفعية هذه لا يهم الدولة مدى ما يتحمله الجانى من عقاب لارتكابه الجريمة بل يكفى تحقيق مصلحتها العامة فى صورة الصلح الذى تجريه معها .

ويلاحظ أن الأصل فى الدعوى الجنائية الضريبية أن تنقضى وفقا للقواعد المقررة فى قانون الإجراءات الجنائية وليس من بينها الصلح .[1] وذلك إلا إذا نص المشرع صراحة عليه كسبب من أسباب

---

(١) كانت المادة ١٩ من قانون الإجراءات الجنائية تنص على أنه « يجوز الصلح فى المخالفات إذا لم ينص القانون فيها على عقوبة الحبس بطريق الوجوب أو على الحكم بشىء آخر غير الغرامة أو الحبس » ثم ألغيت بالقانون رقم ٢٥٢ لسنة ١٩٥٣ الصادر فى ٢١ مايو سنة ١٩٥٣ .

الانقضاء وهو ما فعله فى معظم الجرائم الضريبية .[1] أما إذا لم ينص على ذلك كما هو الشأن فى القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات والمخالفات الضريبية المنصوص عليها فى اللوائح التنفيذية للقوانين الضريبية ، فإنه لا مندوحة من عدم إجازة الصلح فيها كسبب لإنقضاء الدعوى الجنائية طبقا لقانون الإجراءات الجنائية .[2]

هذا إلى أنه لا يجوز أن يمتد أثر الصلح إلى الجرائم العادية المرتبطة مع الجرائم الضريبية[3] .

---

(١) أنظر المادة ١٨٧٩ من القانون العام للضرائب فى فرنسا ، والمادة ٣٥٠ من قانون الجمارك الفرنسى ، والمادتان ٢٢٩ و ٢٣٠ من القانون البلجيكى .

(٢) استطلعت مصلحة الجمارك الرأى فيما إذا كان من الممكن التصالح فى قضايا تهريب الدخان السودانى تمشياً مع المادة ٣٣ من اللائحة الجمركية وعما إذا كان يمكن اتخاذ هذا الأساس كقاعدة عامة فى الجرائم الأخرى التى نصت القوانين على اعتبارها فى حكم التهريب كاستيراد الأدخنة المغشوشة والمخلوطة وجلب بذور الدخان المنصوص عليها فى القانونين ٧٢ و ٧٣ لسنة ١٩٣٣ . وقد أفتى قسم الرأى لوزارة المالية بأن لمصلحة الجمارك طبقاً الأخيرة من المادة ٣٣ من اللائحة الجمركية الحق دائما فى التصالح مع المتهم فى جرائم التهريب بالشروط والقيود الواردة بها إلا إذا نص صراحة على عدم جواز الصلح فى القوانين التى تعتبر استيراد بعض البضائع أو تداولها أو إحرازها أو بيعها فى أنحاء الدولة (المصرية) تهريباً ، وأنه بما أن الحالات المشار إليها فى كتاب مصلحة الجمارك ولو أنها وردت مستقلة بعضها عن البعض وتقدرت فيها العقوبة بغرامة معينة عن كل كيلو جرام من البضائع الممنوعة فإن هذه الجرائم تعد من جرائم التهريب ومن الممكن التصالح فيها تمشياً مع نص المادة ٣٣ من اللائحة الجمركية حيث لم يرد نص على عدم جواز الصلح بشأنها فى القوانين التى حظرت جلبها أو تداولها أو إحرازها أو بيعها .

(أنظر فتوى قسم الرأى لوزارة المالية « الخزانة الآن » رقم ٣٩٠ فى ٣٠ من يناير سنة ١٩٤٩ مجموعة مجلس الدولة لفتاوى قسم الرأى س ١ و ٢ و ٣ ص ص ٥٥٤ رقم ٣٤٨ ومجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة للأستاذين نعيم عطية وصلاح الدين عبد الوهاب ص ٣٣١ رقم ١٦٨) .

(٣) أنظر مقال Edouard Bourrel فى موسوعة دالوز جزء ١ ص ٥٦٥ رقم ٢٥١ وقد أشار إلى نقض جنائى فرنسى فى ٢٦ مارس سنة ١٨٣٠ وانظر G . Neven المرجع السابق ص ١٣٧ رقم ٣٨٤ .

٨٩ ـ شروط الصلح :

يتميز الصلح فى الجرائم الضريبية بأنه يصدر فى حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية .

ولكى ينعقد صحيحاً يجب أن يصدر من هيئة مختصة طبقاً للأساس المقرر بالقانون ، وأن يتفق الطرفان عليه .

(أولا) أن يصدر من هيئة مختصة :

نظرا إلى أهمية الصلح وما يترتب عليه من انقضاء الدعوى الجنائية فإن المشرع يسند الاختصاص بالقيام به فى غالب الأحوال إلى الوزير المختص أو من يندبه أو إلى المدير العام للإدارة الضريبية المختصة ـ وذلك على الوجه الآتى :

١ ـ وزير المالية أو من يندبه ـ وذلك فى الجرائم الواردة فى قانون الضرائب على الدخل فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المادة ١٩١) .

وفى الجرائم الواردة فى المادة ١٢٤ مكررا من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بشأن الجمارك .

٢ ـ المدير العام لمصلحة الجمارك ـ وذلك كما فى الجرائم المنصوص عليها فى القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣ (المادة ١٢٤) والقانون رقم ٣٦٣ لسنة ١٩٥٦ (المادة ٢٢) والقانون رقم ٣٥٧ لسنة ١٩٥٦ (المادة ١٢) والقانون رقم ٣٥٦ لسنة ١٩٥٦ (المادة ١٢) .

ويلاحظ أن القانون فى هذه الأحوال قد نص على أن يكون الاختصاص باجراء الصلح للمدير العام لمصلحة الجمارك ذاته ولم ينص على تخويل هذا الاختصاص لمن ينيبه ، خلافا لما نص عليه بشأن تقديم طلب رفع الدعوى الجنائية ، مما قد يفهم منه أن الإنابة غير جائزة

لإجراء الصلح فى هذه الأحوال . إلا أنه لما كان للمدير العام أن ينيب غيره فى تقديم الطلب ، وكان يجوز لمقدم الطلب أن يتنازل عنه طبقا للمادة العاشرة من قانون الإجراءات الجنائية ، وكان التنازل عن الطلب كما بينا فيما تقدم غير مقيد بشرط التصالح ، ومن ثم فإنه يجوز لمن يندبه المدير العام لتقديم الطلب أن يتنازل عنه دون صلح بلا جدال . لما كان ذلك ، وكان من يملك الأكثر يملك الأقل ، فإنه يجوز لمن يندبه المدير العام لتقديم الطلب ما دام أنه يملك النزول عنه أن يتصالح مع المتهم ؛ باعتبار أن هذا التصالح كما أسلفنا يعد نزولا ضمنيا عن الطلب .

(ثانيا) اتفاق الطرفين على الصلح :

فالإدارة لا تفرض مبلغ الصلح على المتهم بقرار منها لأنه لا يتحقق إلا بتلاقى إرادة طرفيه عى انعقاده ؛ سواء تم الإيجاب من المتهم أو من الإدارة الضريبية ما دام هذا الإيجاب قد صادفه قبول من الطرف الآخر . كما أن الصلح ليس حقا للمتهم فلا تلزم الإدارة الضريبية بالاستجابة أليه أذا طلبه ، وذلك خلافا لما كان مقررا فى قانون الإجراءات الجنائية بشأن الصلح فى المخالفات إذ كان يتعين على سلطة الضبط أو سلطة الاتهام أن تعرض الصلح على المتهم دائماً قبل رفع الدعوى .

٩٠ ـ مالا يشترط للصلح :

لا يشترط لصحة الصلح أن يعترف المتهم بارتكاب الجريمة الضريبية أو ألا يكون عائداً . وخلافا لذلك نص المرسوم بقانون الفرنسى الصادر فى ١١ يناير سنة ١٩٤١ على وجوب أن يتضمن الصلح اعتراف المتهم صراحة بارتكاب الجريمة[1] ؛ كما كانت المادة

(١) Boitard فى مقالة عن الصلح الجنائى ـ المرجع السابق ـ ص ١٦٢ .

٤٦ من قانون تحقيق الجنايات تشترط فيمن يقبل منه الصلح ألا يكون قد حكم عليه فى مخالفة أخرى أو دفع قيمة الصلح فيها خلال مدة معينة . كما نص المرسوم بقانون الفرنسى الصادر فى ٢٧ إبريل سنة ١٩٤١ أنه لا يجوز للمتهم العائد الانتفاع برخصة الصلح .

والواقع من الأمر إن القانون إذ يجيز الصلح فى الجرائم الضريبية دون عبرة بما إذا كان مرتكبوها قد اعتادوا مخالفة القانون الضريبى أولا ، إنما يتبع السياسة الضريبية الحكيمة التى سار عليها المشرع المصرى والتى تهدف كما قلنا إلى إقامة العلاقة الضريبية على أساس من التفاهم لا القسر .

هذا إلا أنه لا يشترط أن يدفع المتهم مبلغ الصلح فى ميعاد معين بحيث إذا انقض هذا الميعاد سقط حق المتهم فى دفع هذا المبلغ ، بل إن الصلح متى انعقد أنتج أثره بغض النظر عن دفع المبلغ المتفق عليه خلال ميعاد معين . وخلافا لذلك كان قانون الإجراءات الجنائية ينص فى المادة ١٩ الملغاة على أن أقصى موعد لدفع مبلغ الصلح هو ثلاثة أيام من تاريخ عرضه عليه .

ويلاحظ من جهة أخرى أن مبلغ الصلح ليس عقوبة[١] ، فلا يجوز اتباع إجراءات تنفيذ العقوبات بشأن تنفيذه .

٩١ - الطبيعة القانونية للصلح الجنائى الضريبى :

نصت المادة (٥٤٩) من القانون المدنى على أن « الصلح عقد يحسم به الطرفان نزاعا قائماً أو يتوقيان به نزاعا محتملا ، وذلك بأن ينزل

---

(١) راجع رسالتنا فى نظرية البطلان فى قانون الاجراءات الجنائية ص ٥٤ و ٥٥ رقم ٢٨ .

كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه » ـ فهل يعتبر الصلح الجنائى كالصلح المدنى عقدا من العقود المدنية ؟

أنه وإن كان الصلح الجنائى يشترك مع الصلح المدنى فى إنعقاده بتلاقى إرادة طرفين (الإدارة الضريبية والمتهم) وتحديد مبلغه بناء على اتفاقهما[٢] إلا أن ذلك لا يحول دون وجوب التمييز بين الإثنين ـ ذلك أنه لا يترتب على الصلح الجنائى حسم نزاع مدنى يدور حول المصالح الخاصة ، وإنما يترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية أو وقف تنفيذ العقوبة حسب الأحوال .

ويترتب الأثر على الصلح الجنائى بمجرد تمامه ، ولو لم تتجه إرادة الطرفين إلى إنتاجه ، بخلاف الصلح المدنى الذى تتحدد آثاره وفقاً لإرادة المتعاقدين .

هذا إلى أن الصلح المدنى يعقده الخصوم بما لهم من سلطة التصرف لا باعتبارهم خصوما فى الدعوى بخلاف الصلح الجنائى الذى لا يمكن إجراؤه إلا بمناسبة وقوع الجريمة وفقاً للرخصة التى خولها القانون لمرتكب الجريمة باعتباره طرفاً فى الخصومة الجنائية لا بناء على سلطة التصرف المخولة له باعتباره شخصاً مدنياً وفى حدود السلطة التقديرية للادارة الضريبية .

ويكفى لتحقق الصلح الجنائى أن تتجه الارادة إلى مجرد الواقعة القانونية المكونة له دون عبرة بالآثار المترتبة عليه . والقانون هو الذى يتولى بنفسه ترتيب الآثار القانونية على مجرد توفر الارادة فى مباشرة العمل سواء اتجهت هذه الارادة إلى الآثار أم لم تتجه أما الصلح المدنى فإنه يشترط لتحققه بالاضافة إلى عنصر الارادة المتجهة إلى الواقعة المكونة له أن يتوافر عنصر آخر هو الارادة المتجهة إلى آثر هذا العمل بما ينطوى على تخويله حق تعديل هذه الآثار .

وإذن فإن الصلح الجنائى ليس تصرفا قانونياً .

ولما كان الصلح الجنائى كما قدمنا يترتب أثره القانونى بغض النظر عن دور الارادة فى تحقيق هذا الأثر فانه يعتبر عملا قانونيا بالمعنى الضيق . (atto guirdico in senso stretto)[1] .

ولما كان مجال هذا الصلح لا يتحقق إلا بعد وقوع الجريمة ويؤدى إلى انقضاء الخصومة الجنائية فإنه ـ سواء تم قبل رفع الدعوى أو بعده ـ يعتبر عملا إجرائيا[2] ، لا تصرفا من التصرفات الخاصة .

ويثور البحث فى هذا الصدد عن مدى اختلاف طبيعة الصلح الجنائى الضريبى عن طبيعة الصلح فى المخالفات الذى كان يأخذ به القانون المصرى من قبل .

وننوه بادىء ذى بدء إلى أن نظام الصلح فى المخالفات كان يقوم على عرض مبلغ معين على المتهم فإذا دفعه انقضت الدعوى الجنائية . وهو يتميز بذلك عن الصلح الجنائى الضريبى فى أمرين (أولهما) أن المتهم لا يملك المناقشة فى تحديد مبلغ الصلح (وثانيهما) أن القانون نفسه لا الطرف الآخر فى الصلح هو الذى يحدد مبلغه .

---

(١) وتنقسم الوقائع القانونية إلى : (١) وقائع طبيعية أو مجردة وهى التى يترتب القانون على مجرد وقوعها اثارا قانونية سواء حدثت بفعل الطبيعة أو بارادة الانسان ، أى أن الواقعة تكون طبيعية ولو صدرت من الانسان مت كانت إرادته الواقعة لا أهمية لها من الناحية القانونية ، وكان القانون يرتب الآثار على مجرد حدوث الواقعة فالموت ـ مثلا ـ واقعة طبيعة سواء كان طبيعيا أو بفعل الانسان . (٢) وقائع إرادية أو اعمال قانونية وهى أعمال إرادية يرتب عليها القانون أثرا بالنظر إلى كونها إرادية . وهذه الوقائع أو الأعمال تنقسم بدورها إلى : (ا) اعمال قانونية بالمعنى الضيق وهى التى يرتب عليها القانون أثرا دون نظر إلى الارادة المتجهة إلى تحقيق الآثار ، بل العبرة فقط بمجرد اتجاه الارادة إلى الواقعة المكونة للعمل ، وبعبارة أخرى إن الآثار القانونية تترتب على مجرد حدوث الواقعة بارادة الانسان دون أن يكون لهذه الارادة شأن فى تحديد مضمون هذه الآثار . (ب) تصرفات قانونية وهى أعمال إرادية يرتب عليها القانون الآثار التى يرى أنها لازمة لتحقيق هذه الارادة ، أى أن الارادة لها دخل فى تحديد هذه الآثار .

(٢) Remo Pannain, Le seuzioni degli atti processuali penali, 1933, P. 14 no 4.

فهل يؤثر هذا الاختلاف فى الطبيعة القانونيـة للصلح الجنائى الضريبى ؟ . .

ذهب الفقه إلى أن النظام الذى تنقضى الدعوى الجنائية إذا دفع المتهم باختياره مبلغـا معينا من النقـود يندرج تحت مـا نسميه بنـظام الخضوع الاختيارى (L'obigation volontaire) أى الخضوع فى أداء هذا المبلغ . وهـو نظام عـرفته كثـير من التشريعـات كالقـانون الـروسى والقانون السويسرى والقانون الهـولندى والقـانون الفـرنسى . وقال البعض[1] أن هذا النظام يقف وسطا بين التحكيم والتنفيذ الاختيارى المعجل للعقوبة وأن هذا الانقضاء الاختيارى هو اتفاق بمقتضاه تتحول الجريمة التى يعاقب عليها قانون العقوبات إلى مجرد خطأ إدارى مما يؤدى إلى انقضاء الدعوى الجنائية وأن الغرض منه هو توقيع جزاء سريع فعال معتدل ، على بعض الجرائم ذات الأهمية القانونيـة . وقيل بـان هذا الخضوع الاختيارى ليس صلحا فى حقيقته لأن الادارة لا تملك قسطا معينا من الاختيار تجاهه وإنما المتهم وحده هو الذى يملك هذا الاختيار بقبول أداء المبلغ الذى تعرضه عليه الادارة كما هـو محدد فى القـانون وبالتالى فهو فى حقيقته عمل قانونى من جانب واحـد (un actejurique unilatérale)[2] وأنه على هذا الأساس يبدو الصلح الجنائى الضـريبى باعتباره عملا صادرا من جانبين مختلفا فى المخالفات الذى يندرج تحت نظام الخضوع الإختيارى .

وقـد ذهب البعض[3] فى سبيل تـأكيد التمييـز بـين الخضـوع الاختيارى والصلح الجنائى الضريبى إلى أن هذا الأخير ـ دون الأول ـ يجـوز انعقاده عقب صـدور حكم نهائى بالادانـة ، وفى هذه الحـالة لا يمكن القول بأن الجريمة تتحول إلى مجرد مخالفة ادارية مما يؤدى إلى انقضاء الدعوى الجنائية[4].

---

(١) راجع فى تعريف العمل الاجرائى رسالتنا ـ المرجع السابق ص ٤٤ وما بعدها .

(٢) ما نتسيفى طبعة ١٩٣٤ فى العقوبات جزء ٣ ص ٥١٢ Dell' oblazioue volontaria .

(٣) Boitard المرجع السابق ص ١٦٥ . (٤) Boitard المرجع السابق ص ١٦٦ .

وفى رأينا أنه لا محل للقول بأن الخضوع الاختيـارى يؤدى إلى اسقاط صفة الجريمة عن اعتبارها مجرد مخالفة إدارية . لأن التجـريم وصف يلحق الفعل بمجرد ارتكابه ولا يرتفع عنه إلا إذا توافر فيه سبب للاباحة معاصر له .

والصحيح عندنا أن الصلح الجنائى الضريبى لا يتميز فى طبيعته القانونية عن الصلح الجنائى الذى يتوافر بعرض مبلغ معين على المتهم وقبول هذا الأخير له كما كان فى المخـالفات من قبـل وليس صحيحا ما قيل من أن هذا الصلح الأخير يقع من جانب واحد (المتهم) لأن دور هذا الأخير لا يتعدى قبول الايجاب المقدم اليه من الادارة .

أمـا إلزام الادارة بتقـديم هذا الايجـاب فإنـه لا يفقده صفتـه القانونية كايجـاب موجـه إلى المتهم . هذا إلى أن عـدم إمكان المتهم مناقشة الادارة فى مبلغ الصلح وكـون هذا المبلغ محـددا فى القانـون لا يفقد الصلح طبيعته كعمل قانونى من جانبين ـ ذلك أن هذا الوضع القانونى يقابل عقود الاذعان المعروفة فى مجال التصرفات المدنية ـ حيث يعرض الموجب ايجابه فى شكل إذعان لا يقبل مناقشة فيه ، فلا يسع الطرف الآخر إلا أن يقبل إذ لا غنى له عن التعاقد[1] وقد اتجه الرأى الراجح[2] الذى أقره القانون المدنى (المادة ١٤٩) إلى أن عقد الاذعان عقد حقيقى يتم بتوافق إرادتين مهما قيل من أن أحد المتعاقدين ضعيف أمام الآخر .

وهنا أيضا لا يمكن مطلقا أن نجعل من مجرد إذعان المتهم لشروط الصلح سببا كافيا للقول بأنه عمل قانونى من جانب واحد .

والخلاصة أنه لا يؤثر فى الطبيعة القانونية للخضوع الاختيارى

---

(١) السنهورى فى الوسيط جزء ١ ص ٢٣٠ .

(٢) وقد ذهب رأى آخر إلى إنكار التعاقدية لعقود الاذعان والقول بأنه كرمز قانونى منظم (راجع ما كتبه الاستاذ السنهورى عن هذا الرأى فى المرجع السابق ص ٢٣١) .

مدى إذعان المتهم لشروط الطرف الآخر ، بل إنه لازال عملا قانونيا من جانبين كالصلح الجنائى الضريبى .

هذا إلى أن كلا من الخضوع الاختيارى المتمثل فى النظام الملغى للصلح فى المخالفات والصلح الضريبى يعتبر عملا من الأعمال الاجرائية ، لماله من أثر فى انقضاء الخصومة الجنائية .

٩٤ - آثار الصلح

يترتب على الصلح الجنائى الضريبى آثار بالنسبة إلى كل من طرفيه والغير

(أولا) آثار الصلح بين طرفيه :

١ - يولد الصلح للخزانة العامة حقا فى الحصول على المبلغ الذى اسفر عنه الاتفاق بين الطرفين ، وهو كما بينا من قبل لا يقل عن الحد المقرر بالقانون .

٢ - يترتب على الصلح انقضاء الدعوى الجنائية

وقد ثار البحث حول ما إذا كان هذا الأثر يتقيد بألا تكون العقوبة المقررة للجريمة هى عقوبة مقيدة للحرية أم يستوى تقرير أى من العقوبتين المالية والمقيدة للحرية .

قضت محكمة النقض الفرنسية بأن القانون لم يميز بين العقوبات المالية والعقوبات المقيدة للحرية مما لا محل معه لاجراء هذا التمييز عند ترتيب ثار الصلح الجنائى[١] ، وأيدها فى ذلك فريق من الفقه[٢] .

---

(١) نقض ٣٠ يونيه سنة ١٩٢٠ أشا اليه Boitard فى المرجع السابق ص ١٧٦ .

(٢) راجع هذا الرأى فى مقال Boitard المرجع السابق ص ١٧٦ .

وذهب فريق آخر من الفقه الى وجوب التمييز بين الجرائم المقررة لها عقوبة الغرامة وتلك المقرر لها عقوبة الحبس ، وقالوا بأن الجرائم التى من النوع الأول لا تلحق ضررا بالحياة الاجتماعية ، بخلاف النوع الثانى فإنها تضر بالنظام وتقلق الأمن العام مما لا محل معه لجعل العقاب علها وقفا على موافقة موظفى مصلحة الضرائب ، وأن ذلك التمييز أمر يتفق مع كون الصلح لا يسفر إلا عن أداء مبلغ من النقود[1] .

والواقع من الأمر أنه لا محل للنظر إلى نوع العقوبة لترتيب أثر انقضاء الدعوى الجنائية بالصلح ، لأن هذا الصلح يختلف تمام الاختلاف عن الصلح المدنى الذى يتفق عليه الطرفان لوضع حد للنزاع على المصالح المدنية . هذا إلى انه لا محل لتخصيص النص مع اطلاق عبارته .

ويبين من ذلك أن الدعوى الجنائية تنقضى بالصلح بغض النظر عن العقوبة المقررة للجريمة .

وخلاصة الأمر أنه اذا انعقد الصلح انقضت الدعوى الجنائية ، فاذا تم قبل رفع الدعوى تعين على النيابة أن تأمر بحفظ الاوراق أو تقرر بعدم وجود وجه لاقامة الدعوى الجنائية ، وإذا تم رفع الدعوى تعين الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية بالصلح ، وهو أمر يتعلق بالنظام العام فلا حاجة للدفع به .[2]

(ثانيا) أثر الصلح بالنسبة إلى الغير

ينحصر أثر الصلح فى انقضاء الدعوى الجنائية ووقف تنفيذ

(١) Boitard المرجع السابق ص ١٧٧ .

(٢) Boitard المرجع السابق ص ١٨٢ .

العقوبة حسب الأحوال بالنسبة إلى المتهم الذى كان طرفا فى الصلح دون غيره من المتهمين فى الدعوى .[١]

وقد استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على أن الصلح الذى تجريه إدارة الجمارك مع المتهمين أو المحكوم عليهم للتهريب الجمركى أو الغش لا ينتفع به إلا هؤلاء الذين كانوا طرفا فى الصلح دون غيرهم من الفاعلين الأصليين أو الشركاء معهم فى الجريمة وذلك إلا إذا كان طرفا فى الصلح مع الادارة ممثلا لجميع المتهمين معه[٢] .

إلا أنه يلاحظ أن المتهمين الآخرين فى الدعوى قد يلزمون قانونا بأداء مبلغ الغرامة الضريبية كله بطريق التضامن فهل يؤثر الصلح الذى تجريه الادارة مع أحد المتهمين فى مقدار هذا المبلغ المحكوم به عليهم .

ذهبت محكمة النقض الفرنسية إلى وجوب الحكم على المتهمين بجميع العقوبات التى يقررها القانون دون عبرة بالصلح الذى أجرته الادارة مع المتهم الآخر ـ على أن تراعى الادارة عند التنفيذ المبلغ الذى تقاضته تنفيذا للصلح[٣] .

وقد قضى بأن : مؤدى نص المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ باصدار قانون الجمارك ان لمصلحة الجمارك التصالح مع المتهمين فى جرائم التهريب الجمركى فى جميع الأحوال سواء تم الصلح فى اثناء نظر الدعوى أمام المحكمة أو بعد الفصل فيها بحكم بات ، ويترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية أو وقف تنفيذ العقوبة حسن الأحوال . فالصلح يعد ـ فى حدود تطبيق هذا القانون ـ بمثابة نزول من

---

(١) نقض جنائى ٢٢ يناير سنة ١٩٥٨ مجلة علم المالية سنة ١٩٥٩ ص ٣١٨ رقم ٢٩ تعليق Maime Chrétien ، ٢٦ أغسطس سنة ١٨٢٠ مشار إليه فى مقال Boitard ص ١٨٢ هامش ٢ ، Douai فى ١١ ديسمبر سنة ١٩٠٤ دالواز ١٩٠٥ ـ ٢ ـ ١٢ .

(٢) دائرة العرائض الفرنسية ٣ ديسمبر سنة ١٩٠٦ دالوز ١٩٠٨ ـ ٥ ـ ٣٤ .

(٣) نقض جنائى ٢٢ يناير سنة ١٩٥٨ السالف الاشارة إليه وأنظر أيضا بروكسا ٤ مايو ١٩٠٧ مشار اليه فى كتاب Neven ص ١٣٨ .

الهيئة الاجتماعية عن حقها فى الدعوى الجنائية مقابل الجعل الذى قام عليه الصلح ، ويحدث أثره بقوة القانون ، فإنه يتعين على المحكمة اذا ما تم التصالح اثناء نظر الدعوى ان تحكم بانقضاء الدعوى . أما اذا تراخى إلى ما بعد الفصل فى الدعوى فإنه يترتب عليه وجوبا وقف تنفيذ العقوبة الجنائية المقضى بها .

لما كان ذلك ، وكان الحكم المطعون فيه لم يعرض لهذا الدفع المبدى من الطاعنين بانقضاء الدعوى الجنائية صلحا ولم يقل كلمته فى الدليل الذى قام عليه هذا الدفع والمستمد من اقوال الشاهد بأنه تم سداد مبلغ الصلح المستحق كاملا ، ولا فى صفة هذا الشاهد ومدى تمثيله للجهة الادارية المختصة بإجراء الصلح ، وما توفره هذه الصفة لأقواله من تأثير على وجه الرأى فى الدعوى بالنسبة للتهمة الأولى ومدى مطابعة الصلح المقول بحدوثه لاحكام المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ فإنه يكون معيبا بالقصور الذى يعجز محكمة النقض عن مراقبة صحة تطبيق القانون على الواقعة ، بما يوجب نقضه والاحالة .(١)

وقضى بأن المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ اختصت مدير الجمارك أو من ينيبه بطلب رفع الدعوى الجنائية فى جرائم التهريب الجمركى وخولته وحده التصالح بشأنها كما أن القانون رقم ٩ لسنة ١٩٥٩ فى شأن الاستيراد أناط بوزير الاقتصاد أو من ينيبه

---

(١) نقض فى ١٩ يناير ١٩٨٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٣ ، ص ٤٦ ؛
نقض فى ١٨ /١١ / ١٩٨٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٣ ، ص ٨٩٦ ؛
نقض فى ٢٧ /٤ / ١٩٧٥ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٦ ، ص ٣٥٨ ؛
نقض فى ١٦ /١٢ / ١٩٦٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٤ ، ص ٩٢٧ .

طلب رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم الاستيرادية وخوله الاكتفاء بمصادرة السلع المستوردة اداريا أو التصالح عن هذه الجرائم .

لما كان ذلك ، وكان مفاد ما أورده الحكم المطعون فيه أن المحكمة اعتبرت قرار مدير عام الاستيراد بالاكتفاء بمصادرة المضبوطات اداريا بمثابة سحب للاذن برفع الدعوى الجنائية ، دون أن تتفطن إلى أن الدعوى قد رفعت عن جريمة شروع فى تهريب جمركى بناء على طلب مدير جمارك ميناء القاهرة الجوى نائبا عن مدير الجمارك الذى يملك وحده التصالح بشأنها طبقا لنص المادة ١٢٤ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٦ المتقدم ذكره ، وإلى انه قرار مدير عام الاستيراد لا ينصب إلا على الجريمة الاستيرادية التى لم ترفع بها الدعوى أصلا استجابة لهذا القرار . لما كان ذلك ، فإن الحكم المطعون فيه - إذ قضت بعدم جواز نظر الدعوى - يكون قد انبنى على خطأ فى تطبيق القانون مما يعين بما يستوجب نقضه[1] .

---

(١) نقض فى ١٢ /٢ / ١٩٧٣ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ٢٠١.

الخلاصــة

وبهذا نكون قد انتهينا من دراسة القسم الأول من حبث الجرائم الضريبية ويشمل النظرية العامة للجريمة الضريبية : فكرتهـا بوجـه عام ، وبيان أركانها ، وتحديد عقوبتها ، ثم أخيرا الخصومة الجنائية الضريبية .

وقد حرصنـا فى هذا البحث عـلى إجلاء مـا يتميز بـه قانـون العقوبات الضريبى من استقلال خاص يبدو فى القواعد العامة التى تحكمـه . ورأينا استكمـالا له دراسـة ما يكتنف الخصـومة الجنـائية الضريبية من دقائق خاصة بسبب نوع الجرائم التى تهدف إلى المعاقبة عليها .

والآن وقـد وضعنا الأسس التى تقـوم عليها دراسـة الجـرائم الضريبية علينا أن نبحث أحكام هذه الجرائم .

القسم الثانى

احكام الجرائم الضريبية

نعالج فى هـذا الموضـع القسم الخاص من قـانون العقـوبات الضريبى . وقد رأينا أن نقتصر فيه على دراسة أهم الجرائم الضريبية وهى :

(أولا) جريمة التهرب الضريبى .
(ثانيا) جريمة التزوير الضريبى .
(ثالثا) جريمة الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية .

الباب الأول

جريمة التهريب الضريبى

٩٣ - تمهيد

يقصد بجرائم التهريب الضريبى هذا النوع من الجرائم الضريبية الذى ينطوى على الاخلال بواجب أداء الضريبة فى الميعاد القانونى ، سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها أو التأخر فى أدائها كاملة عن الميعاد القانونى .

ويتميز التهريب الضريبى عن التجنب الضريبى الذى يتحقق بعدم قيام الممول بالعمل الذى من شأنه أن يؤدى إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة .

كما أنه لا يجوز الخلط - من ناحية أخرى - بين التجنب الضريبى وبين الصورية التى تنطوى على الغش - مثال ذلك من يباشر عملا تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة ثم يعمد إلى اخفاء هذا العمل تحت ستار عمل آخر من طبيعة مختلفة من شأنه أن يؤدى إلى تحميله بضريبة أقل أو باعفائه تماما من الضريبة . وللادارة الضريبية - تحت رقابة القضاء - أن تتحقق من صحة التكييف القانونى للأعمال التى يباشرها الممولون . وفى هذه الحالة تعتبر الادارة الضريبية من الغير بالنسبة إلى هذه الأعمال ، فيجوز لها تبعا لذلك إثبات صورية التصرف الظاهر

بجميع طرق الاثبات[١] . وذلك باعتبار أن الصورية بالنسبة إلى الغير تعتبر واقعة مادية لا تصرفا قانونيا[٢] .

ونقسم دراستنا لجرائم التهريب الضريبى إلى ثلاثة فصول : (الأول) جرائم التهريب الجمركى . (الثانى) جرائم الاحتيال الضريبى . (الثالث) جرائم التأخر أو الامتناع عن أداء الضريبة :

---

(١) قالت محكمة النقض الفرنسية :

«L'administiation a le droit de rechercher et de constater le véritable caractére des stipulations contenues dans les contrats pour arriver a asseoir d'une maniére conforme a la loi les droits auquels ces actes donnent ouverture».

أنظر نقض جنائى تجارى فرنسى ٢٦ أبريل سنة ١٩٥٠ الجازيت دى باليه ١٩٥٠ ـ ١ ـ ٣٥٤ و ٢٣ نوفمبر سنة ١٩٤٨ «Bull crim» ١٩٤٨ ـ ٣ ـ ١٩٨٢ ، دائرة العرائض فى ١٩ ديسمبر سنة ١٩٣٨ الجازيت دى باليه ٣٩ ـ ١ ـ ٤٦٥ ، ٥ مارس سنة ١٩٣٥ دالوز الأسبوعى ١٩٣٥ ـ ٢٢٣ ، ٢١ ديسمبر سنة ١٩٢٦ الجازيت دى باليه ٢٧ ـ ١ ـ ٣٤٤ .

وقد قضت محكمة الاستئناف المختلطة بأن للخزانة العامة أن تتمسك بالصورية إذا تضمن العقد بيانا غير صحيح للاضرار بها . (استئناف مختلط ٣ مايو سنة ١٨٩٩ . مجموعة الأحكام المختلطة «Bull» ص ٢١٣ رقم ١١ .

(٢) السنهورى ـ الوسيط جزء ٢ ـ ص ١١١٢ ، ١١١٣ .

الفصل الأول

التهريب الضريبى الجمركى

٩٤ ـ التطور التاريخى للتهريب الجمركى :

الضريبة الجمركية هى ضريبة تجبى على السلع التى تجتاز الحدود إما عند استيرادها أو تصديرها[١] :

وقد كان قانون العقوبات الأهلى الصادر سنة ١٨٨٢ ينص على معاقبة التهريب الجمركى فى المادة ٢٠٢[٢] . ونظرا إلى خلو قانون العقوبات المختلط من النص على تجريم هذا التهريب صدرت اللائحة الجمركية بمقتضى الأمر العالى المؤرخ ٢ من ابريل ١٨٨٤ وألحقت هذه اللائحة بالوفاقات التجارية التى أبرمتها مصر مع الدول الأجنبية ، كما وافقت الدول الأجنبية التى لم تبرم مع مصروفات تجارية على سريان أحكام هذه اللائحة على رعاياها[٣] . وقد عنيت هذه اللائحة بوضع

---

(١) أنظر محاضرات الاستاذ كمال الجرف على طلبه دبلوم الدراسة العليا فى التشريع الضريبى فى المبادىء العامة فى الضرائب غير المباشرة سنة ١٩٥٩ ـ ١٩٦٠ « بالآلة الكاتبة » ص ١٥١ .

(٢) ونصها كالآتى : « كا من ادخل فى بلاد الحكومة المصرية بضائع مع وقوع الغش منه فيها يتعلق بالرسوم مع مخالفة القوانين والأوامر واللوائح المختصة بذلك أو شرع فى إدخالها أو نقلها أو باعها أو عرضها للبيع أو اخفاها يعاقب بالحبس من خمسة عشر يوما إلى ستة شهور ، ويحكم أيضا بالعقوبة المذكورة على كل من ادخل شيئا من البضائع الممنوع دخولها أو شرع فى إدخالها أو نقلها أو باعها أو عرضها للبيع أو اخفاها » .

(٣) محمد عيد ـ الضرائب غير المباشرة (التشريع الجمركى) ـ طبعة ١٩٥٤ ـ ص ٦٢ .

أحكام تحرم التهريب الجمركى وفرض جزاءات على مخالفته فى المواد ٣٣ و ٣٤ و ٣٥ .

ولما صدر قانون العقوبات سنة ١٩٠٤ حذفت منه احكام التهريب الضريبى الجمركى اكتفاء بالنص على تجريم إحدى صور التهريب الاقتصادى الجمركى فى المادة ١٩٢ ، وتقابل المادة ٢٢٨ من القانون الحالى والتى تنص على أنه « يعاقب بالحبس مدة لا تتجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تزيد على خمسمائة جنيه مصرى أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط ، كل من ادخل فى بلاد مصر بضائع ممنوع دخولها فيها أو نقل هذه البضائع أو حملها فى الطرق لبيعها أو عرضها للبيع أو اخفائها أو شرع فى ذلك ما لم ينص قانونا على عقوبة أخرى .

ونظرا إلى تقادم العهد على صدور اللائحة الجمركية رؤى سن قانون بتنظيم احكام التهريب يتمشى مع ما بلغته البلاد فى نهضتها الحاضرة ويكفل المحافظة على موارد الخزانة العامة من الضرائب الجمركية ويحمل التجار على احترام القيود المفروضة على الاستيراد أو التصدير[١] ، فصدر القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ باحكام التهريب الجمركى فى ٢١ من ديسمبر سنة ١٩٥٥ المعمول به فى ٢٥ من ديسمبر من العام المذكور[٢] . وباستقراء التطور التاريخى للتهريب الجمركى يبين أن مشرع عام ١٨٨٢ كان ينص على اعتباره جريمة من جرائم قانون العقوبات ، ثم صدرت اللائحة الجمركية فرفعت عن هذا الفعل وصف التجريم[٣] ، إلى أن صدر القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ فأعاده إلى حظيرة الجرائم . وقد الغى هذا القانون ، واستبدل به القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك .

(١) أنظر المذكرة الايضاحية للقانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ ـ النشرة التشريعية فى ديسمبر سنة ١٩٥٥ ص ٣٦٥٥ .

(٢) تاريخ نشرة فى الجريدة الرسمية .

(٣) أنظر ما تقدم ص ٤٨ وما بعدها رقم ١٧ . هذا مع ملاحظة صورة التهريب المنصوص عليها فى المادة ٢٢٨ من قانون العقوبات فهى تعتبر جريمة .

بخلاف التهريب الاقتصادى الذى يهدف المشرع من العقاب عليه إلى حماية المصلحة الاقتصادية للدولة[1] .

(ب) ينطوى التهريب الاقتصادى على تهريب ضريبى فى غالب الأحوال ، لأن المال موضوع التهريب الاقتصادى كثيراً ما يكون وعاء للضريبة الجمركية .

وفى مجال دراستنا لقانون العقوبات الضريبى نقتصر على دراسة جريمة التهريب الضريبى الجمركى .

وقد رأينا أنه من الضرورى افراد دراسة خاصة لجريمة التهريب الضريبى الجمركى دون سائر جرائم التهريب من الضرائب الأخرى ، لما تتميز به هذه الجريمة من طبيعة خاصة ، فضلا عما تثيره من مشكلات لا تثار فى غيرها من الجرائم .

---

(١) Bequet (Paul). La Contrebande, Paris, 1959 P. 43.

وقد أشار الى حكم محكمة Chambéry فى ١٦ فبراير سنة ١٩٥٠ ص ٤٣ هامش ٢٩ وانظر محكمة Avernes فى ٩ ديسمبر سنة ١٩٢٤ دالوز الأسبوعى ١٩٢٥ ـ ٩٥ وقد قضت محكمة Saint. Julien - en - Genevois فى ٢٩ يناير سنة ١٩٤٧ « (J.C.P. 37 11, 3541) وتعليق » (Max Le Roy) بأن المادة ٦٠٠ من قانون الجمارك لا تسرى على الأموال التى خرجت من دائرة التجارة كالملابس وغيرهما من الأشياء التى استعملت شخصيا من أحد الأفراد ولكن محكمة النقض الفرنسية قضت بعكس ذلك فى ٢٠ يوليه سنة ١٩٤٩ فقالت :

(Les Prohipitions d'exportation sont applicaples quelle que soit la ferme sons laquelle l'exportation eat réalisée et les tribunaux ont le devoir de prononcer les condamnations voulues par la loi dés que le fait matériel de la contracention á éte réguliérement constaté)

(انظر Bequet ص ٤٧ ـ عكس ذلك نقض مدنى ٦ مارس سنة ١٩٨٩ دالوز الدورى ١٨٤٩ ـ ١ ـ ١٦٩) .

٩٥ ـ صورتا التهريب الجمركى :

يتحقق التهريب الجمركى فى صورتين

(١) : التهريب الضريبى الجمركى ـ ويتحقق بادخال بضائع من أى نوع أو إخراجها بطريق غير مشروع دون أداء الضرائب الجمركية المقررة .

(٢) التهريب الاقتصادى الجمركى ـ ويتحقق بادخال بضائع أو اخراجها خلافا لأحكام القوانين واللوائح المعمول بها فى شأن الأصناف الممنوع استيرادها أو تصديرها أو الخاضعة لقيود خاصة بالاستيراد[١] .

وتتميز كل من صورتى التهريب المذكورتين على الوجه الآتى :

(أ) يهدف القانون من العقاب على التهريب الضريبى إلى حماية المصلحة الضريبية للدولة من الإضرار أو تعريضها للخطر

---

(١) تأثر القانون بالأفكار الاقتصادية فعمد إلى تنظيم تصرفات الأفراد بما يكفل منع كل نشاط يهدف إلى تغيير التوازن الاقتصادى المراد تحقيقه .

ومن مظاهر هذا التنظيم إحكام الرقابة على الاستيراد والتصدير بما يضمن حماية الثروة الاقتصادية للبلاد .

وفى سبيل ذلك نص القانون رقم ٦٢٣ سنة ١٦٥٥ فى المادة الأولى منه على معاقبة من يدخل بضائع أو يخرجها خلافا لأحكام القوانين واللوائح المعمول بها فى شأن الأصناف المراد استيرادها أو تصديرها أو الخاضعة لقيود خاصة بالاستيراد أو بالتصدير . ويمثل ذلك نصت المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ .

ولم يقتصر الشرع على هذا النص العام فى شأن التهريب الاقتصادى بل عمد فى بعض الأحوال إلى تشديد العقوبة تقديراً لخطورة الآثار الاقتصادية لهذه الجريمة ـ كما هو الشأن بالنسبة إلى القانون رقم ٩٨ لسنة ١٩٥٧ ببعض الأحكام الخاصة بالتهريب والقانون رقم ٨٠ لسنة ١٩٤٧ بتنظيم الرقابة على عمليات النقد وتعديلاته ، وأخيرا بالنسبة للقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٦ بتنظيم التعامل بالنقد الاجنبى .

جريمة التهريب الضريبى الجمركى

(أولا) أركان هذه الجريمة .

(ثانيا) العقوبة المقررة لها .

(أولا) أركان الجريمــة

١ - محل التهريب

٩٦ - المقصود بالبضائع

٩٧ - ضبط الأشياء المهربة خارج الدائرة الجمركية .

٩٨ - خضوع الأشياء المهربة للضريبة الجمركية .

يرد التهريب الضريبى الجمركى وفقا لما نصت عليه المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣ على البضائع من أى نوع الخاضعـة للضريبة الجمركية .

٩٦ - المقصود بالبضائع :

يقتضى البحث تحديد المقصود بالبضائع محل التهريب ، وهل يتعين تحديدها وفقاً للمعنى التجارى فينصرف مدلولها إلى البضائع التى اشتريت بقصد بيعها ، أم أنه يجب تحديدها وفقاً لمعنى أوسع فتشمل كل شىء مادى قابل للتملك ؟ إن عبارة نص المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ من العموم والشمول بحيث تنصرف إلى البضائع من أى نوع دون تقييدها بقيد ماومن ثم فلا يشترط أن يكون الغرض

من تصديرها أو استيرادها هو الإتجار فيها[1] . كما لا يشترط فى الأشياء محل التهريب أن تكون لها قيمة معينة ، وكل ما يشترط هو أن تكون خاضعة للضريبة الجمركية . وهذا المعنى هو ما استقر عليه القضاء فى فرنسا ، فقد حكم بأنه تعتبر محلا للتهريب أوراق وقطع النقد الفرنسى أو الأجنبى ،[2] والقيم المنقولة ،[3] وكذا الحيوانات من أى نوع كان[4] .

ولا يشترط أن تكون الأشياء المهربة فى ذاتها لها قيمة معينة أو تصل قيمتها إل حد أدنى معين . وتطبيقاً لذلك حكم بأنه يعتبر محلا للتهريب قطع النقود المزورة ،[5] وكذا السندات الممثلة للحقوق[6] .

٩٧ - ضبط الأشياء المهربة خارج الدائرة الجمركية -

ولا يشترط فى الأشياء محل التهريب أن تضبط داخل الدائرة الجمركية . وثار البحث عما إذا كان يشترط لصحة ضبط البضائع خارج الدائرة الجمركية أن تكون هناك ثمة مطاردة من جانب رجال

---

(١) نقض جنائى ٢٦ فبراير سنة ١٩٤٨ (.Bull) ١٩٤٨ رقم ٦٥ ، ١٧ يوليه سنة ١٩٤٧ و ٨ مايو سنة ١٩٤٧ و ٢١ يناير سنة ١٩٤٤ مشار اليها فى Bequet ص ٤٤ هامش ٣٢ .

(٢) نقض جنائى ٣٠ اكتوبر سنة ١٩٤٧ Bequet ص ٤٤ هامش ٣٣ .

(٣) نقض جنائى ١٢ فبراير سنة ١٩٤٨ Bequet ص ٤٤ هامش ٣٤ فى أول يونيه سنة ١٩٤٤ سيرى ١٩٤٥ - ١ - ٢١ .

(٤) نقض جنائى ٢٤ يونيه سنة ١٩٤٨ Bequet ص ٤٥ هامش ٣٦ .

(٥) محكمة Douai فى ٨ يناير سنة ١٩٤٨ Bequet ص ٤٥ هامش ٣٩ .

(٦) استئناف القاهرة فى ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٥١ القضية رقم ٢٤٣ سنة ٦٨ ق (الدائرة التجارية والضرائب - الموسوعة التجارية للاستاذ عبد المعين لطفى جمعة (المرجع السابق) واستئناف القاهرة فى ٢٦ نوفمبر سنة ١٩٤٧ فى القضية رقم ١١٥ سنة ٤٤ ق تجارى (انظر عبد الرحمن فريد ، المرجع السابق ص ٢٥٢ هامش ١) .

الجمارك لهذه البضائع أم لا . فذهب البعض : إلى اشتراط حصول هـذه المطاردة كتعقبهـا بالسيـارات وغيرهـا من وسـائـل النقـل حتى ضبطها .

وذهب رأى آخر ،[1] إلى عدم اشتراط المطاردة المادية للتهريب كشرط لصحة الضبط ، ممـا مؤداه أن تداول البضـائع خـارج حدود المراقبة لا يتمتع بالحرية إذا لم يسبقه دفع الضرائب الجمركية ومباشرة الإجراءات الجمركية الواجبة . هذا إلى أن الرأى العكسى سيؤدى إلى أنه بينما يعاقب من يضبط داخل حدود المراقبة يفلت من العقاب من يتمكن من تهريب البضائع خارج حدود المراقبة .

والواقع من الأمر أن التهريب الجمركى يتم بمجرد إدخال الأشياء المهربة إلى أراضى الجمهورية أو إخراجها منها بطريق غير مشروع دون أداء الضريبة الجمركية المستحقة . أما ضبط هـذه الأشياء فليس إلا دليلا لإثبات التهريب دون أن يعد شـرطا لـوقوعـه . ولذا فـإنه من الغريب أن يشترط تعقب الجناة حتى ضبطهم ، فالقاعدة الإجرائيـة المقررة هى أنه متى وقعت الجريمة فى دائـرة معينة حق لمـأمور الضبط القضائى الذى يختص بهذه الدائرة إجراء كل ما خوله إياه القانون من أعمال التحقيق لتعقب المتهم فى أى مكان والقبض عليه وتفتيشه فى غير الدائرة التى يعمل بها[2] .

فإذا ضبطت البضائع المهربة خارج دائرة الجمركية ولو لم يتعقبها

---

(١) انظر عبد الرحمن فريد ـ ص ٢٥٦ وما بعدها . وقد أشار إلى حكم محكمة استئناف القاهرة فى ٢٨ مايو سنة ١٩٣٩ .

(٢) نقض ٦ أكتوبر سنة ١٩٥٨ مجموعة الأحكام س ٩ ص ٧٥١ رقم ١٨٤ ، ٣ يونيه سنة ١٩٥٨ س ٩ ص ٦٢١ رقم ١٥٨ . وانظر تطبيقهـا على الجـرائم الجمركيـة . استئناف القـاهرة فى ١١ ديسمبر سنة ١٩٥٦ القضية رقم ٨٨٥ سنة ٧٢ ق غير منشور استئناف القاهرة ٢٥ مايو سنة ١٩٥٠ القضية رقم ١٨٩ سنة ٦٦ ق غير منشور .

رجال الجمارك ، فإن ذلك لا يحـول دون اعتبارهـا دليلا عـلى وقوع التهريب .

وأكثر من هذا فإنه قد تطمئن المحكمة إلى وقوع التهريب ولو لم تضبط الأشياء محل التهريب . وفى هذا المعنى قضت محكمة استئناف القاهرة ويكفى فى ثبوت جريمة التهريب ثبوت المكاتبات والفواتـير . وتحديد كمية البضاعة من شهادة الشهود .[١] وقضت محكمة النقض الفرنسية بأنه يجوز للحاكم أن تعتمد فى أثبات التهريب على المحاضر وأقوال الشهود التى تثبت وقوع التهريب دون حاجة إلى إثبـات رؤية المتهم يعبر الحدود أو يهرب البضاعة داخل الدائرة الجمركية .[٢]

وقد كانت المادة ٦٠٠ من قانون الجمارك الفرنسى القديم تنص على اعتبار البضائع الموجودة داخل الدائرة الجمركية دون سند مـزور Sans Passavant بمثابة بضائع مهربة ، وقضت محكمة النقض الفرنسية بعد تردد أن الافتراض المنصوص عليه فى هذه المادة لا ينطبق إلا على البضائع المضبوطة فى حالة تلبس داخل الدائرة الجمركية أثناء دخولها بطريق غير مشروع[٣] . ثم عدلت عن هـذا التفسير الضيق بجـواز اثبات التهريب من عناصر أخرى غير رؤية المتهم يهرب البضاعة داخل الدائرة الجمـركية .[٤] وقـد جاء قـانون الجمـارك الفرنسى الجـديد السارى المفعول منذ أول يناير سنة ١٩٤٩ فوضع حدا لهذا الخـلاف فنص فى المادة ١٧ على أنه تعتبر مهربة البضائع التى دخلت الـدائرة الجمركية دون مستندات جمركية . وهذه العبارة من العمومية بحيث تشمل البضائع التى دخلت دون ضبطها ـ أو تدخل الدائرة الجمركية .

---

(١) استئناف القاهرة ٢٥ مايو سنة ١٩٥٠ المشار إليه .

(٢) نقض جنائى فرنسى ١٠ نوفمبر سنة ١٩٤٩ Bequet المرجع السابق ص ٤٨ هامش ٥١ .

(٣) نقض جنائى فرنسى ٩ فبراير سنة ١٩٤٩ Bequet ص ٤٨ هامش ٥٠ .

(٤) نقض جنائى فرنسى ١٠ نوفمبر سنة ١٩٤٩ السالف الإشارة إليه .

وتطبيقاً لذلك قضت محكمة Grenoble على أن جريمة تهريب البضائع داخل الدائرة الجمركية يجوز اثباتها بعد إدخال البضائع[١] .

٩٨ - خضـوع الأشياء المهـربـة للضـريبـة الجمركية :

يتعين لتوافر التهريب الجمركى أن تكون الأشياء المهربة خاضعة للضريبة الجمركية . وينظم المرسوم بقانون الصادر فى ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ التعريفة الجمركية وتنقسم فئات الضرائب الجمركية المسماة « بالرسوم الجمركية » إلى ثلاثة أقسام :

١ - **ضرائب الوارد** - وتحصل حسب التعريفة المقررة يوم الدفع وفقا لما هو مبين بالجدول حرف (ا) الملحق بالرسوم الصادر بتاريخ ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ والتعديلات التالية له . وكل بضاعة مستوردة من الخارج ولا تكون مدرجة بهذا الجدول تعامل معاملة البضائع الأقرب شبها لها بأمر يصدره مدير عام الجمارك وينشر فى الجريدة الرسمية (المادة الأولى من المرسوم الصادر فى ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠) وعلاوة على ضرائب الوارد المذكورة تحصل ضريبة إضافية معادلة لمقدار تلك الضرائب التى أصلها من بلاد لم تكن قد أبرمت مع الاقليم المصرى اتفاقات جمركية وتحصل هذه الضريبة بنفس الشروط المتبعة فى تحصيل الضرائب الجمركية . وتستحق هذه الضريبة - مهما كان المصدر الأصلى للبضاعة - على كافة البضائع الواردة عن طريق بلاد لم تكن قد أبرمت مع الاقليم المصرى اتفاقا جمركيا . (المادة ٢ من القانون رقم ٢ سنة ١٩٣٠) وبالاضافة إلى ذلك يحصل رسم قيمى على جميع الواردات طبقا للفئات الموضحة بجدول التعريفة الجمركية كما يحصل رسم قيمى

---

(١) محكمة Grenoble فى ٢٠ إبريل سنة ١٩٥١ Bequet ص ٤٩ هامش ٥٣ .

إضافى على الأصناف الكمالية طبقا للفئات الموضحة بجدول التعريفة الجمركية (أنظر المرسوم الصادر فى ١٢ مايو سنة ١٩٣٢) .

٢ - **ضرائب الصادر** - وتحصل حسب التعريفة المقررة يوم الدفع طبقا لما هو مبين بالجدول حرف (ب) الملحق بالمرسوم الصادر بتاريخ ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ . وكل بضاعة تصدر ولا تكون مدرجة بهذا الجدول تعفى من « الرسوم » كما تعفى من الرسوم عينات حاصلات الإقليم المصرى التى لا تتجاوز قيمتها خمسة جنيهات « المادة التاسعة من اللائحة الجمركية فقرة ثانيا(٣) » .

٣ - **ضريبة الإنتاج** : وتحصل ضريبة إنتاج على ما يستورد من الأصناف المبينة بالجدول الملحق بالمرسوم الصادر بتاريخ ١٤ فبراير سنة ١٩٣٠ وما أدخل عليه من تعديلات[1] .

والخلاصة أنه يعتبر محلا للتهريب الجمركى البضائع من أى نوع متى كانت خاضعة للضريبة الجمركية . ولا يشترط لإثبات التهرب ضبط الأشياء المهربة .

٢ - الركن المادى

٩٩ - التهريب الحقيقى .
١٠٠ - التهريب الحكمى .

يتحقق التهريب الضريبى الجمركى كما قلنا بإدخال بضائع من أى نوع أو إخراجها بطريق غير مشروع دون أداء الضرائب الجمركية

(١) قد يهدف المشرع من فرض هذه الضريبة حماية الانتاج المحلى اذا كانت السلع الواردة من الخارج فى مركز ممتاز بالنسبة الى السلع الوطنية وقد يفرضها لمجرد الحصول على مورد مالى للخزانة اذا فرض على سلع لا نظير لها فى الانتاج المحلى (انظر كمال الجرف فى المبادىء العامة فى الضرائب غير المباشرة محاضرات القيت على طلبة دبلوم الدراسة العليا فى التشريع الضريبى لجنة ١٩٥٩ - ١٩٦٠ ص ١٥٣) .

المقـررة . إلا أن المشرع عـالج حـالتـين جعلهـما فى حكم التهـريب الجمركى حماية منه للمصلحة الضريبية من تعريضها للخطر وهما :

(أولا) تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو إرتكاب أى فعل بقصد التخلص من كل أو بعض الضرائب الجمركية المقررة . (المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ سنة ١٩٦٣) .

(ثانيا) استـرداد كل أو بعض الضـرائب الجمركيـة بإحـدى الوسائل المنصوص عليها فى الحالة السابقة . (المادة ١٢٢) .

ولذا يتعين علينا أن نتحدث أولا عن الركن المادى فى كل من نوعى التهريب : الحقيقى والحكمى .

٩٩ - (١) التهريب الحقيقى :

يتم ركنه المادى بتحقيق عنصرين : (١) إدخال بضائع من أى نوع إلى أراضى الإقليم المصرى أو إخراجها منها (٢) أن يتم ذلك بطرق غير مشروعة دون أداء الضرائب الجمركية المقررة .

١ - ادخال البضائع أو إخراجها - تضع الدولة الرقابة اللازمة على حدودها لمراقبة أعمال التهريب .

٢ - أن يتم ذلـك بطرق غـير مشـروعـة دون أداء الضـرائب الجمركية . والمراد بذلك أن يتم إدخال البضائع أو المواد الأخرى . أو إخراجها خلافاً للإجراءات القانونية الواجبة الاتباع دون أداء الضرائب الجمركية .

ويراد بالطرق غير المشروعة مخالفة الإجراءات الجمركية الواجب مراعاتها عند التصدير أو الاستيراد ، ولا يشترط لذلك أن تصل إلى حد الطرق الاحتيالية .

وطبقا لذلك يعد تهريبا رحيل الباخرة محملة بالبضائع دون الحصول على إذن السفر « التمكين » أو إخراج البضائع دون الحصول على إذن الافراج .

ويقع التهريب بجميع الوسائل التى يتم بها إدخال البضائع أو إخراجها ، أى سواء عن طريق الطائرات أو البواخر أو السيارات .

وقد ثار البحث حول إمكان وقوع التهريب بواسطة البريد الجوى . ذلك أن الطرود البريدية تخضع لإجراءات الكشف الجمركى دون المراسلات البريدية مما يسمح بوضع أشياء خاضعة للضريبة الجمركية فى ملفات ترد من الخارج أو ترسل إليه دون أن يوضع عليها البطاقة التى تشعر مكاتب البريد بوجوب عرضها على الجمارك . وقد ذهب البعض إلى اعتبار هذه الوسيلة تهريبا جمركيا .[1]

على أنه يلاحظ أنه فى عام ١٩٤٧ عقدت معاهدة البريد العالمية وكانت مصر طرفا فيها كما كانت طرفا فى اتفاقية طرود البريد واتفاقية الخطابات والعلب ذات القيمة المقررة المتفرعتين عن تلك المعاهدة .

وقد تضمنت هذه الاتفاقيات أحكاما جديدة التزمت بها مصر حين قررت العمل بموجبها بالمرسوم الصادر فى ٢٩ من أغسطس سنة ١٩٤٩ . وعلى ذلك فانه إذا وضعت أشياء خاضعة للضريبة الجمركية (المجوهرات مثلا) فى ملف بريد فإن أحكام معاهدة البريد العالمية تكون هى الواجبة التطبيق دون غيرها من أحكام الاتفاقيات المشار إليها . وبالرجوع إلى الباب الثالث من هذه المعاهدة الخاص بالمراسلات البريدية يتبين أن المادة ٣٥ تنص على أنه يقصد بأنواع المراسلات الرسائل وبطاقات البريد المفردة أو الخالصة الرد وأوراق الأعمال والمطبوعات والملفات الصغيرة . كما أن المادة ٤١ تختص بنقل

---

(١) عبد الرحمن فريد ـ المرجع السابق ـ ص ٤٢ . وقد قررت بذلك اللجنة الجمركية فى ١١ من مارس سنة ١٩٥٣ .

الملفات الصغيرة والمطبوعات التى تستحق عليها ضـرائب جمركيـة . وتمكينا لمصلحة الجمارك فى البلد المرسل إليها من تحصيل هذه الضرائب خولت المادة ٤٢ هذه المصلحة سلطة فرض الرقابة الجمركية على هذا النوع من المراسلات وأن تفتحها اداريـا إذا اقتضى الأمر . لمـا كان ذلك ـ فانه يجوز أن توضع فى الملفات الصغيرة المرسلة بطريق البريد أشياء ذات قيمة مما يستحق عليه ضرائب جمركية فى جهة الوصول وأنه يجوز لمصلحة الجمارك أن تفرض على مثل هذه الملفات رقابة جمركية بل وأن تقوم بفتحها عند الاقتضاء . للتحقق من محتوياتها ولتقدير الضريبة إذا وجد ما تستحق عليه . ولما كان وضع هذه السلطات بين يدى رجال الجمارك لمراقبة هذا النوع من المراسلات البريدية ما يمكنهم من استيفاء حق الخزانة كاملا وقطع كل سبيل على أية محاولـة للتهرب من دفـع الضريبة ، فانه يتعين عدم اخضاع هذه المراسلات لأحكام التهريب إذا وجدت بداخلها أشياء ذات قيمة لأنه بحسب الأحكام المتقدمة الواردة فى معاهدة باريس الدولية يسوغ دائما أن توضع مثل هذه الأشياء فى الملفات المرسلة بطريق البريد .

وهذا الذى قلناه فيما تقدم هو ما أقره قسم الرأى لمجلس الدولة مجتمعاً لوزارة المالية[1] .

---

(١) أنظر الفتوى رقم ١٠٠ فى ١١ مارس سنة ١٩٥٣ مجموعة مجلس الدولة لفتاوى قسم الرأى س ٦ و ٧ ص ١٠٦ رقم ٣٣ ومجموعة فتاوى وأحكام مجلس الدولة فى الضرائب والرسوم للأستاذين نعيم عطية وصلاح الدين عبد الوهاب سنة ١٩٥٧ ص ٢٣٩ رقم ١٧١ . وقد ذهب قسم الرأى فى هذه الفتوى إلى أنه ليس من شأن ما نصت عليه المادة ١١١ من اللائحة التنفيذية للمعاهدة الدولية التى تقتضى بأنه يجب أن توضع على وجه الرسالات المفروض عرضها على الجمارك بطاقة خضراء ـ ليس من شأن هذا الحكم اعتبار الملفات التى لا توضع عليها هذه البطاقات مهربة لأن الحكم الوارد فى صلب المعاهدة باجازة وضع الأشياء ذات القيمة فى ملفات صغيرة ورد مطلقاً غير مقيد بوجوب لصق البطاقة الخضراء ، وأنه لا يجوز أن تفيد اللائحة التنفيذية حكما عاما ورد فى هذه المعاهدة أو تنشىء التزاما لم يحدد فيها بل يقتصر عملها على ترتيب الأحكـام التفصيلية اللازمة لتنفيذ ما ورد فى المعاهدة وفقاً للمادة الخامسة من هذه المعاهدة ومن ثم فانه لا يترتب على مخالفة حكم المادة ١١١ من تلك اللائحة بعدم وضع البطاقات الخضراء على الملف ، اعتبار ذلك تهريباً إذ لا يعدو الأمر فى إيجاب وضع هذه البطاقات أن يكون تنظيما يراد به تيسير مهمة رجال =

الطريقة الإحتيالية ـ وعادة ما يقترن إدخال البضائع أو المواد الأخرى أو إخراجها بطرق احتيالية كالتزوير فى الإقرارات بإغفال ذكر بعض البضائع أو تغيير نوعها أو إخفاء البضائع أو تغيير نوعها أو إخفاء البضائع فى أماكن مستورة ـ وإن كان ذلك ليس شرطا لازماً لوقوع التهريب كما بينا من قبل .

وإن الإطلاع على قضايا التهريب ليكشف عن أمثلة كثيرة للطرق الإحتيالية التى يتفنن المهربون فى الإلتجاء إليها ـ نذكر منها على سبيل المثال[٢] :

ـ أن يفرغ المهرب عصاه ويضع فيها الشىء المراد تهريبه .

ـ أن يخفى المهرب الماس فى غليونه .

ـ إخفاء الأشياء المراد تهريبها فى أماكن مستورة من جسم الإنسان .

ـ إخفاء الأشياء المراد تهريبها فى أماكن سرية فى حقائب المسافرين كأن يضعها المهرب فى قاع الحقيبة ثم يغطيها بطبقة من الجلد وفوقها قطعة من القماش .

ـ إخفاء الأشياء المراد تهريبها فى جزء من باب العربة ثم خياطته .

ـ تهريب الذهب بأن توضع محل النمرة النحاسية المعلقة خلف السيارة قطعة من الذهب تصب بشكل خاص لتتخذ شكل هذه النمرة تماما ثم تطلى بالطلاء الخاص بها . . .

ـ إخفاء المجوهرات فى تجويفات داخل ألواح خشب أرضية السفينة .

= الرقابة الجمركية فى جهة الوصول بوضع علامة مميزة على الملفات البريدية التى تحتوى على أشياء تستحق عليها « رسوم » جمركية . فاذا لم توجد هذه العلامة فانه يكون لهم الحق دائما فى فتح هذه الملفات للتحقق من محتوياتها وفقاً لأحكام المعاهدة الدولية سالفة الذكر .

(١) أنظر Gustave Neven المرجع السابق ص ٢٢٤ وما بعدها ورقم ٦٥١ وما بعده . وعبد الرحمن فريد ، المرجع السابق ص ٤١ وما بعدها .

ـ تقدمت إحدى الشركات لجمرك المحمودية بشهادة إجراءات صادر وأوصت بها أن المطلوب تصديره ١٦ بالة تحتوى على قصاصات قطنية من مخلفات التفصيل ، وهذا الصنف لا يحتاج لترخيص تصديره ، وعلى ذلك صرح الجمرك بالتصدير إلا أنه عند تمام الإجراءات الجمركية تبين لمثمن الجمرك أن بالتين منها تحتويان على جوارب رجالى قطن مستعملة ومغسولة وقابلة للاستعمال مرة ثانية والتداول فى الأسواق[١] .

الامتناع عن أداء الضريبة الجمركية :

ولا يكفى لوقوع التهريب مجرد إدخال أو إخراج البضائع أو غيرها من المواد بطريق غير مشروع ـ وإنما يجب أن يقترن هذا العمل بالامتناع عن أداء الضريبة الجمركية ، فإذا ثبت أن المتهم على الرغم من مخالفة الإجراءات الجمركية قد سدد وكيله مبلغ الضرائب الجمركية فإن هذه المخالفة لا تعد تهريباً .

على أنه يلاحظ أن التجاء الجانى إلى مخالفة الإجراءات الجمركية سواء اقترن ذلك بوسائل الاحتيال أولا ، يقترن عادة بالامتناع عن أداء الضريبة الجمركية المستحقة .

ولا يحول دون وقوع التهريب أو الشروع فيه على حسب الأحوال قيام الجانى بأداء الضريبة بعد ضبطه ، فهو سداد لاحق للجريمة لا يحول دون سبق وقوعها . على أن هذا السداد قد يكون مبررا لتنازل المدير العام لمصلحة الجمارك عن طلب رفع الدعوى الجنائية أو تمهيداً لانعقاد صلح بين الإدارة الجمركية والمتهم .

---

(١) قضية الجمارك رقم ٦٢٢ سنة ١٩٤٨ اسكندرية ـ عبد الرحمن فريد المرجع السابق ـ هامش ١ ـ ص ٤٧ .

١٠٠ ـ (ب) التهريب الحكمى :

نظم القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ صورتين للتهريب الجمركى الحكمى هما :

(أولا) تقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو ارتكاب أى فعل بقصد التخلص من كل أو بعض الضرائب الجمركية المقررة .

ووجه الدقة فى هذه الصورة أن الأفعال المذكورة آنفا متى ارتكبت يقصد التهرب من الضريبة تعتبر فى حد ذاتها شروعا فى التهريب طالما لم يترتب عليها إدخال البضائع أو غيرها من المواد أو إخراجها دون أداء الضرائب الجمركية إلا أن القانون قد نص استثناء من هذا الأصل على اعتبارها فى حكم التهريب التام . ويترتب على هذه المساواة نتيجة هامة هى عدم تطبيق أحكام الشروع على هذه الأفعال ، وبالتالى فإن العدول الاختيارى عن التهريب قبل إتمامه لا يحول فى نظر القانون دون وقوع جريمة التهريب الجمركى كاملة من مجرد ارتكاب إحدى هذه الأفعال المشار إليها .

فإذا ترتب على التهريب الحكمى وقوع التهريب الحقيقى أصبحنا بصدد جريمتين مرتبطتين ارتباطا لا يقبل التجزئة مما يتعين معه الحكم بعقوبة واحدة عن الجريمتين[١] . ومن أمثلة هذا التهريب تقديم فواتير مزورة أو صورية تحتوى على أسعار مخفضة عن السلع المستوردة أو وضع علامات مزورة على البضاعة للإيهام برداءة نوعها أو أنها من المواد المعفاة مؤقتاً من الضرائب الجمركية ، أو تقديم إقرارات مزورة عن البضائع المصدرة أو المستوردة[٢] .

---

(١) يلاحظ أن عقوبة التهريب الحقيقى أو التهرب الحكمى واحدة .

(٢) انظر نقض فرنسى ٢٨ يولية سنة ١٩٣٨ دالوز الأسبوعى ١٩٣٨ ـ ٥٦٤ والأحكام المشار إليها فى موسوعة دالوز ص ٨٢٥ رقم ١٨٤ وما بعده .

ويلاحظ أن اخفاء البضاعة أو العلامات الذى يعتبر فى حكم التهريب لا يراد به مجرد حيازتها كما هو الشأن فى جريمة إخفاء الأشياء المتحصلة من جناية أو جنحة ، وإنما يقصد به وضع هذه الأشياء فى مكان مستور عن أعين رجال الجمارك وعدم تقديمها إليهم عند طلبها .

(ثانيا) استرداد كل أو بعض الضرائب الجمركية وذلك بتقديم مستندات أو فواتير مزورة أو مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو إخفاء البضائع أو العلامات أو بأى فعل آخر .

وننبه بادى ذى بدى إلى أن التهريب الجمركى فى هذه الصورة لا يقع بمجرد مباشرة الوسائل السالف بيانها كما هو الشأن فى الصورة الأولى وإنما يجب فوق ذلك أن يتمكن الجانى من استرداد كل أو بعض الضرائب الجمركية كنتيجة لهذه الوسائل .

وقد أراد المشرع بالنص على هذه الصورة معالجة الغش الضريبى الذى يتمثل فى استرداد الضرائب الجمركية بعد دفعها فى غير الأحوال التى أجاز فيها القانون هذا الاسترداد .

ويتصور ذلك فى نظام (الدروباك) وهو نظام يهدف إلى تشجيع الصناعات المحلية على التصدير إلى الخارج ويقضى وفقا لما نص عليه القانون بأن ترد الضرائب الجمركية بأنواعها وضرائب الإستهلاك (عوايد) الرصيف والبلدية التى تكون قد حصلت على المواد الأجنبية التى استخدمت فى صناعة المنتجات المحلية المصدرة إلى الخارج . ولا ترد هذه الضرائب بأنواعها إلا إذا أعيد تصدير المصنوعات أو نقلت إلى منطقة حرة خلال سنه من تاريخ أداء الضرائب الوارد . ويشترط أن يكون المصدر هو المستورد نفسه ولمصلحة الجمارك التجاوز عن هذا الشرط إذا قدمت إليها المستندات الكافية لإثبات استعمال الأصناف المستوردة فى إنتاج المصنوعات المطلوب تصديرها . وكذلك ترد ضرائب الإنتاج على الأصناف المحلية التى تكون قد استخدمت فى

صناعات محلية مصدرة إلى الخارج . وعلى ذلك فإنه يعتبر تهريبا إسترداد الضرائب الجمركية المدفوعة وفقا لهذا النظام إذا قدم الجانى مستندات أو فواتير مصطنعة أو صورية أو وضع علامة مزورة للايهام بأن البضائع المصدرة هى بذاتها التى دفعت عنها الضريبة الجمركية المطلوب استردادها ، أو عن طريق اخفاء البضائع المذكورة أو العلامات أو البيانات المتعلقة بها أو بأى فعل آخر من شأنه أن يؤدى إلى استرداد الضرائب المدفوعة دون حق .

ويثور البحث عما إذا كان يعتبر تهريبا حكميا استرداد مبلغ التأمين المدفوع عن البضائع التى سمح بدخولها مؤقتاً وفقا لنظام السماح المؤقت المنصوص عليه فى القانون[1] أو نظام الترانسيت[2] .

وعندنا أن هذه الحالة تعد تهريبا حقيقيا عن طريق إدخالها البلاد بطريق غير مشروع دون أداء الضريبة الجمركية المستحقة[3] .

ومتى تمكن الجانى من إسترداد الضرائب المدفوعة وقعت جريمة التهريب الجمركى الحكمى ولو لم يكن قد تمكن بعد من إخراج البضائع أو المواد الأخرى خارج حدود الإقليم المصرى .

وقضى بأن المراد بالتهريب الجمركى هو ادخال البضاعة فى إقليم الجمهورية أو اخراجها منه على خلاف القانون وهو ما عبر عنه الشارع

---

(١) وهو نظام شبيه بنظام رد « الرسوم » (الدروباك) إلا أنه يفضله فى أن الضرائب الجمركية لا تدفع فعلا فى نظام السماح المؤقت وإنما يكتفى بإيداع تأمين أو ضمان مصرفى بقيمة الضرائب المستحقة .

(٢) عرفت محكمة النقض بضاعة الترانسيت بأنها بضاعة ترد من الخارج إلى الدولة فى رحلة تبدأ وتنتهى خارج حدودها دون أن تتداول داخل بلادها ويحصل مرورها بأراضيها سواء بنقلها من سفينة إلى أخرى فى نفس الميناء أو من ميناء إلى أخرى أو بايداعها المخازن المعدة لذلك بالدائرة الجمركية حتى تصدّر إلى الخارج أو بغير ذلك ومتى تحقق هذا الوصف فى أية بضاعة صح اعتبارها عابرة ما لم يوجد نص خاص فى قوانين الدول يحول دون هذا الاعتبار (نقض مدنى ١٤ يونيه ١٩٥١ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ١ ص ٤٩٧ رقم ١٧) .

(٣) انظر محكمة بروكسل فى ٢١ فبراير سنة ١٩١٣ Neven ص ٢٢٦ رقم ٦٥٦ .

بالطرق غير المشروعة . وينقسم التهريب الجمركى من جهة محله إلى نوعين :

نوع يرد على الضريبة الجمركية المفروضة على البضاعة بقصد التخلص من أدائها ونوع يرد على بعض السلع التى لا يجوز استيرادها أو تصديرها وذلك بقصد خرق الحظر المطلق الذى يفرضه الشارع فى هذا الشأن . وفى كلا النوعين إما أن يتم التهريب فعلا بتمام اخراج السلعة من إقليم الجمهورية أو إدخالها فيه ، وإما أن يقع حكما اذا لم تكن السلعة الخاضعة أو التى فرض عليها المنع قد اجتازت الدائرة الجمركية ، ولكن صاحب جلبها أو إخراجها أفعال نص علسها الشارع اعتبارا بأن من شأن هذه الأفعال المؤثمة أن تجعل ادخال البضائع أو إخراجها قريب الوقوع فى الأغلب الأعم من الأحوال فحظرها الشارع ابتداء وأجرى عليها حكم الجريمة التامة ولو لم يتم للمتهرب ما أراد . وقد افترض الشارع وقوع هذه الأفعال ـ أيا كانت ـ عند اجتياز البضاعة للدائرة الجمركية ردعا للموظفين الذين ناط بهم قانون الجمارك اقتضاء الضريبة أو مباشرة المنع .[1]

المراد بالتهريب الجمركى :

كما قضى أن ادخال سيارة فى إقليم الجمهورية عن طريق الجمارك طبقا لنظام الافراج المؤقت وإبقاؤها بعد الفترة المرخص بها لا يعد تهريبا .

---

(١) نقض فى ٢٣ / ١١ / ١٩٨٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٣ ، ص ٩٠٩؛
نقض فى ٢١ / ٤ / ١٩٧٥ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٦ ، ص ٣٤٥ ؛
نقض فى ٢٦ / ١٠ / ١٩٧٥ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٦ ، ٦٣٠ ؛
نقض فى ٢٤ / ٢ / ١٩٦٩ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٠ ، ص ٢٩٠ ؛
نقض فى ٣٠ / ١٠ / ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ١٤٣؛
نقض فى ٧ / ٣ / ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٣٣٤»

وانما تعتبر مخالفة الأحكام المواد ١٠١ و ١١٨ و ١١٩ من قانون الجمارك وقرار وزير الخزانة رقم ٤٥ لسنة ١٩٦٣ يختص بأمرها مدير الجمارك دون المحاكم .

ـ الشروع فى تهريب مخدر بمحاولة إدخاله إلى البلاد بطريق غير مشروع بقصد التخلص من أداء الرسوم الجمركية جريمة من جرائم التهريب الجمركى[١].

وقضى ان مجرد وجود شخص داخل منطقة الرقابة الجمركية يحمل بضائع محرم تصديرها إلى الخارج لا يعتبر فى ذاته تهريبا أو شروعا فيه إلا إذا قام الدليل على توافر نية التهريب ، وان الحكم الذى يعاقب على مجرد هذا الفعل دون ان يستظهر نية التهريب يكون مشوبا بالقصور .[٢]

ـ جرى قضاء محكمة النقض فى تفسير قوانين التهريب الجمركى على أنه لا تعد حيازة السلعة من غير المهرب لها ـ فاعلا كان أو شريكا ـ وراء الدائرة الجمركية تهريبا . فالأصل هو ان البضائع الموجودة فيما وراء الدائرة الجمركية تعتبر خالصة الرسوم الجمركية ، وان مدعى خلاف ذلك هو المكلف قانونا بإثباته .[٣]

---

(١) نقض فى ١٣ / ٦ / ١٩٧١ ، مجموعة أحكام النقض ، السنة ٢٢ ، ص ٤٦٢ ؛ نقض فى ٢١ / ٥ / ١٩٧٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٣ ، ص ٧٧١ .

(٢) نقض فى ١٩ ، مارس / ١٩٨٢ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٣ ، ص ٤١٣ .

(٣) نقض فى ٤ / ٥ / ١٩٨١ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ٤٤٨ ؛ نقض فى ١٨ / ٣ / ١٩٧٤ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٥ ، ص ٣٠٠ ؛ نقض فى ٢٤ / ٢ / ١٩٦٩ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٠ ، ص ٢٩٠ ؛ نقض فى ٢٠ / ١٠ / ١٩٦٩ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ٢٠ ، ص ١٠٩٠ .

وان المراد بإخفاء البضاعة فى معنى التهريب الجمركى هو حجبها من المهرب لها ـ فاعلا كان أو شريكا ـ عن أعين الموظفين الذين ناط بهم قانون الجمارك اقتضاء الرسم أو مباشرة المنع .

يزيد هذا المعنى وضوحا ان المادة الثانية من لائحة الجمارك كانت قد أتت بقاعدة عامة هى أنه يجوز فيها وراء حدود الرقابة الجمركية نقل البضائع بحرية وذلك افتراضا من الشارع ان البضائع الموجودة خارج هذه الدائرة تقيد حيازتها ممن لا صلة له بتهريبها أمرا مباحا .

واذ كان القانون قد أقام هنا القرينة فى حق من قد يكون هو المهرب للبضاعة حتى يثبت العكس فذلك على تقدير أنه لا يؤثر فعل الحائز أو المخفى للبضاعة وراء الدائرة الجمركية ولا يخاطبه بأحكامه .

ولما كان ما نسب إلى المطغون ضده أنه أخفى السبائك الذهبية بطريق حيازتها لبيعها لحساب المهرب دون ان يشترك معه فيما نسب إليه من تهريب ، فإن فعله يخرج حتما من نطاق التأثيم والعقاب .[1]

كما أخضع الشارع الدائرة الجمركية ـ نظرا إلى طبيعة التهريب الجمركى ـ لاجراءات وقيود معلومة ـ منها تفتيش الأمتعة والأشخاص الذين يدخلون إليها أو يخرجون منها أو يمرون بها بصرف النظر عن رضاء هؤلاء الأشخاص بهذا التفتيش أو عدم رضائهم به .[2]

وقضى أن تفتيش الأمتعة والأشخاص الذين يدخلون الى الدائرة الجمركية أو يخرجون منها أو يمرون بها هو ضرب من الكشف عن أفعال التهريب استهدف الشارع به صالح الخزانة ويجريه عمال الجمرك وحراسه ـ الذين أسبغت عليهم القوانين صفة الضبط القضائى فى أثناء قيامهم بتأدية وظائفهم ـ لمجرد قيام مظنة التهريب فيمن يوجدون بمنطقة

---

(١) نقض فى ٧ / ٣ / ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٣٣٤ .

(٢) الطعن رقم ١٩٥٨ لسنة ٣٠ ق . جلسة ٦ / ٢ / ١٩٦١ س ١٢ ص ١٨١ .

المراقبة دون أن يتطلب الشارع توافر قيود القبض والتفتيش المنظمة بقانون الاجراءات الجنائية واشتراط وجود الشخص المراد تفتيشه فى احدى الحالات المبررة له فى نطاق الفهم القانونى للمبادىء المقررة فى هذا القانون . وقد أفصح الشارع عن مراده بما نص عليه فى المادة الثانية من اللائحة الجمركية المعدلة أخيرا بالقانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٥٩ والمادتين ٧ و ٣٥ فى بنودها الرابعة والخامسة والسادسة والثامنة والمادة ٤١ من اللائحة المذكورة المعدلة بالقانون رقم ٨٩ لسنة ١٩٣٣ . ومؤدى هذه النصوص مجتمعة هو أن حق عمال الجمارك وحراسه فى الكشف والتفتيش فى حدود دائرة المراقبة الجمركية أمر يقره القانون ـ على أن هذا الحق فى خصوص تفتيش الأشخاص ليس مطلقا بل يجب ان يمارسه المخاطبون به فى نطاق ما يصادفهم من حالات تنم عن شبهة فى توافر التهريب الجمركى فيها ـ فى الحدود المعرف بها قانونا طبقا لما نص عليه أخيرا القانون ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ بأحكام التهريب الجمركى ـ ولا يقدح فى هذا النظر زوال الصفة المدنية لأفعال التهريب فى ظل خضوعها لأحكام اللائحة الجمركية حين الحقت بجرائم القانون العام عملا بالقانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ وما يترتب على ذلك من اخضاع هذه الجرائم للأحكام المقررة فى قانون الاجراءات الجنائية من حيث التحقيق وما يندرج تحته من قبض وتفتيش ، ذلك بأن أفعال التهريب الجمركى وان ادخلت فى زمرة الجرائم إلا أنها لا تزال تحمل فى طياتها طابعا خاصا مميزا لها عن سائر الجرائم ـ وهو ما أشار اليه الشاعر فى المذكرة الايضاحية المصاحبة للقانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ ، وتمشيا مع هذا الاتجاه اختط الشارع خطة التوسع فى تجريم أفعال التهريب الجمركى الى ما يسبق نطاق الشروع فى الجريمة ، وهذا الاتجاه من الشارع من تناول مجرد محاولة التهريب بالعقاب ـ وهى مرحلة دون الشروط تقع بين الأعمال التحضيرية والبدء فى التنفيذ ـ يدل بذاته على الطبيعة الخاصة لهذه الجرائم . ويؤكد خضوعها لحالات مغايرة للمفاهيم المتواضع عليها بالنسبة إلى باقى الجرائم . ومن الواضح أن

الغاء أحكام التهريب المنصوص عليها فى اللائحة الجمركية وكل ما يخالف نصوص القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ لا يشمل الأحكام الإجرائية الخاصة بالكشف عنها .[١]

كما قضى أن الشبهة فى توافر التهريب الجمركى حالة ذهنية تقوم بنفس المنوط بهم تنفيذ القوانين الجمركية يصح معها فى العقل القول بقيام مظنة التهريب من شخص موجود فى حدود دائرة المراقبة الجمركية ، متى أقرت محكمة الموضوع أولئك الأشخاص فيما قام لديهم من اعتبارات أدت إلى الاشتباه فى الشخص محل التفتيش ـ فى حدود دائرة المراقبة الجمركية ـ على توافر التهريب لا معقب عليها فى ذلك[٢].

٣ ـ الركن المعنوى

١٠١ ـ القصد الجنائى :

قلنا إن الجريمة الضريبية (بوجه عام) هى من الجنح التى لا يتطلب فيها القانون قصدا جنائيا إلا ما استثنى بنص خاص .

ومن قبيل هذه الاستثناءات جريمة التهريب الجمركى .

ويبدو ذلك واضحا مما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة ١٢١ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بشأن التهريب الحكمى من أن الأفعال المكونة له ترتكب بقصد التخلص من كل أو بعض الضرائب الجمركية المقررة .

ولا شك أن ما أفصح به المشرع بصدد التهريب الحكمى يكشف عن قصد المشرع فى اعتبار التهريب الجمركى (حقيقيا كان أو حكميا) جريمة عمدية .

(١) الطعن رقم ١٩٥٨ لسنة ٣٠ ق . جلسة ٦ / ٢ / ١٩٦١ س ١٢ ص ١٨١ .
(٢) الطعن رقم ١٩٥٨ لسنة ٣٠ ق . جلسة ٦ / ٢ / ١٩٦١ س ١٢ ص ١٨١ .

وقد ذهبت محكمة النقض فى ظل اللائحة الجمركية فى هذا المعنى فقضت بأن نية التهريب هى مناط الجزاءات المنصوص فى لائحة الجمارك[1] .

هذا إلى أن جريمة التهريب الجمركى تتميز بأنها تتطلب لتوافرها قصدا جنائيا خاصا بالإضافة إلى القصد الجنائى العام وذلك بخلاف القانون الفرنسى الذى عالج التهريب الجمركى بوصفه من الجنح المخالفات ولم يجز للمتهم الدفع بعدم توافر القصد الجنائى لديه .

١ ـ القصد الجنائى العام : ويتحقق بمجرد قيام الجانى بفعل من أفعال التهريب السالف بيانها مع علمه بها .

هذا إلى أنه بالنسبة ألى التهريب الحقيقى يتعين لتوافر هذا القصد أن يعلم الجانى بأنه لم يؤد الضرائب الجمركية المقررة .

وعلى ذلك فلا يتوافر القصد الجنائى العام فى جريمة التهريب الجمركى اذا ثبت أن الجانى الذى ضبط يحاول الخروج بالبضاعة من باب الجمرك كان يعتقد أن وكيله قد أدى الضريبة الجمركية المستحقة . كما أنه بالنسبة إلى التهريب الحكمى لا يكفى مجرد تقديم المستندات أو الفواتير المزورة ما لم يعلم الجانى بأمر تزويرها .

٢ ـ القصد الجنائى الخاص ـ لا يكفى فى جريمة التهريب الجمركى أن يعلم الجانى بأنه يقارن فعلا من أفعال التهريب على الوجه الذى بيناه ، بل يجب أن يكون الدافع له على ذلك هو رغبته فى عدم أداء الضريبة الجمركية المستحقة .

---

(١) نقض مدنى ١١ / ١١ / ١٩٥٤ مجموعة القواعد فى ٢٥ عاما جزء ١ ص ٤٩٥ رقم ٩ ويلاحظ أنه قد ورد فى هذا الحكم فى تحديد المقصود نية التهريب بأنها انعقاد النية على تصدير أو محاولة تصدير البضائع المحرمة ـ مع أن القصد الجنائى فى المحاولة والشروع هو قصد ارتكاب الجريمة التامة ، لا قصد المحاولة أو الشروع .

العقـــوبة

١٠٢ ـ تمهيـد ـ ١٠٣ ـ العقوبـات .

١٠٢ ـ تمهـــيد

قلنا إن اللائحة الجمركية لم تكن تعاقب على التهريب الضريبى الجمركى ، بل كانت تفرض على هذا العل جزاء مدنيا بحتا . وقد جاء القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ ففرض عقوبات جنائية على هذا الفعل مما جعلته يرتفع إلى مصاف الجرائم . وبمثل ذلك قرر القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ .

وفى فرنسا كان القانون الفرنسى القديم يقضى بمعاقبة المهرب بغرامة قديما مائتى جنيها عن جريمة الأولى ، فإذا عاد إلى التهريب حكم عليه بالأشغال الشاقة عشر سنوات . فإذا زاد عدد المهربين على خمسة كانت العقوبة الأشغال الشاقة لمدة خمس سنوات عن الجريمة الأولى ، والإعدام فى حالة العود .

وقد جاء قانون الجمارك الفرنسى الذى صدر فى سنـة ١٧٩١ مخففا من حدة هذه العقوبات فلم ترد عـلى عقوبـة الحبس والغرامـة والمصادرة ، ثم شددت العقوبات فى ظل نظام الأمبراطورية الأولى إلى أن خففت فى عامى ١٨١٤ و ١٨١٦ وعاد الأمر إلى ما كان عليه فى ظل قانون ١٧٩١ .

١٠٣ ـ العقوبـــات :

١ ـ الحبـس : نصت المادة ١٢٢ على معاقبة التهريب بالحبس دون تقييده بحد أدنى أو أقصى ، فيتعين الرجوع إلى القواعد العامة فى قانون العقوبات واعتبار حده الأدنى ٢٤ ساعة وتقييـد حده الأقصى بثلاث سنوات .

وللقاضى وفقا لما تبينه من ظروف الدعوى أن يقدر العقوبة فيما يدخل فى هذين الحدين دون قيد .(١)

(٢) **الغرامة العقابية** : فرضت المادة ١٢٢ غرامة عقابية لا تقل عن عشرين جنيها ولاتجاوز ألف جنيه .

وقد نص القانون على جواز أن يحكم القاضى بعقوبة الحبس والغرامة المذكورة معاً أو بإحداهما .

(٣) **الغرامة التعويضية** : يحكم بطريق التضامن على الفاعلين الأصليين وعلى الشركاء بغرامة تعويضية تعادل مثلى الضرائب الجمركية المقررة . فإذا كانت البضائع موضوع الجريمة من الأصناف الممنوعة كان التعويض معادلاً لمثلى قيمتها أو مثلى الضرائب المستحقة بهما أكثر .

(٤) **المصـــادرة** : (أ) فى جميع الأحوال يحكم بمصادرة المواد المهربة موضوع الجريمة . ولا يجوز للقاضى أن يحكم بدلا من مصادرة المواد المهربة إلى الداخل إعادة تصديرها إلى الخارج(١) وهى عقـوبة تكميلية وجوبية .

(ب) ويجـوز الحكم بمصـادرة جميـع وسـائـل النقـل وأدوات التهريب عدا السفن والطائرات ما لم تكن قد أعدت أو أجرت فعلا لهذا الغرض .

ولا يشترط لمصادرة وسائل النقل وأدوات التهريب أن تكون قد استعملت استعمالا مباشراً فى التهريب ،(٣) ولذا حكم بأنه تعد وسيلة لنقـل السيارات التى استعملت لنقـل البضائـع المهربـة من المـركب المحملة .(٤)

---

(١) Bequet ٢٣٧ .

(٢) نقض جنائى فرنسى ٧ ديسمبر سنة ١٧٩٩ أشار إليه Bequet ص ٢٤٣ رقم ٤٠ .

(٣) محكمة Avesnes فى ١٠ مارس سنة ١٩٢٥ دالوز الأسبوعى ١٩٢٥ - ٤٢٣ ، ٩ ديسمبر سنة ١٩٢٤ دالوز الأسبوعى ١٩٢٥ - ٩٤ ، نقض جنائى فرنسى ٢٥ أكتوبر سنة ١٨٢٧ Bequet ص ٢٤٤ هامش ٥١ .

(٤) محكمة Toulouse فى ٧ ديسمبر سنة ١٩٤٣ Bequet ص ٢٤٤ هامش ٤٢ .

وتعتبر من أدوات التهريب الآلات التى إستعملت فى رفع البضائع المهربة من السفن المحملة بها وكذا الحقائب والصناديق وما أعد لإخفاء البضائع المهربة بداخلها .

أما بالنسبة إلى السفن والطائرات فلا يجوز مصادرتها إذا استعملت فى نقل المورد المهربة ما لم تكن قد أعدت أو أجرت فعة لتحقيق التهريب .

ويلاحظ أن عقوبة المصادرة المذكورة ليست إلا عقوبة تكميلية إختيارية .

(٥) **غرامة المصادرة** : نصت المادة ١٢٢ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ على أنه إذا لم تضبط المواد موضوع الجريمة حكم بقيمتها ـ بالإضافة إلى الغرامة الضريبية الواجب الحكم بها . وتقابل هذا النص المادة ٣٤٥ من قانون الجمارك الفرنسى . ويتعين على القاضى فى سبيل الحكم بهذه الغرامة أن يقدر قيمة المواد المهربة ، وله أن يستعين فى سبيل ذلك بجميع إجراءات الإثبات . ويجب على القاضى أن يحكم بهذه الغرامة إذا لم تضبط المواد المهربة ، فهى بوصفها بديل للمصادرة الواجب الحكم بها تستعير طبيعتها باعتبارها عقوبة تكميلية وجوبية .

أما بالنسبة إلى وسائل النقل وأدوات التهريب فإنه أذا لم تضبط لا يجوز الحكم بتلك الغرامة كبديل للمصادرة . وعلة ذلك أن القانون أجاز فى الفقرة الثانية الحكم بغرامة المصادرة إذ قصر ذلك على حالة عدم ضبط المواد موضوع التهريب ولو أراد مد هذا الحكم إلى وسائل النقل وأدوات التهريب لأتى بـه بعد الإنتهاء من الفقرة الثالثة التى أجازت مصادرة هذه الوسائل والأدوات . وخلافا لذلك ساوى القانون الفرنسى بين هذه الأشياء وبين المواد موضع التهريب فيما يتعلق بالحكم بغرامة المصادرة إذا لم تضبط .[1]

---

(١) أنظر Béquet ص ٢٤٤ .

ويلاحظ فى هذا الصدد أنه قد يتعذر قانونا الحكم بمصادرة وسائل النقل المعدة للتهريب كما إذا كانت مملوكة للحكومة ـ كأن تستعمل إحدى عربات السكة الحديد فى نقل البضائع المهربة . فالمصادرة باعتبار أنه يترتب عليها نقل ملكية المال من ملك صاحبه إلى مالك الدولة لا يتصور وروده على أموال مملوكة للدولة ذاتها . فى مثل هذه الأحوال لا يجوز الحكم بالمصادرة أو الغرامة البديلة بها : أما فى القانون الفرنسى فقد ذهب الفقه والقضاء إلى أجازة الحكم بغرامة المصادرة فى هذه الحالة .[1]

(٦) العــود : وفى حالة العود يجوز الحكم بمثلى العقوبة والتعويض .

ونصت الفقرة الأولى من المادة ١٢٤ مكرراً المضافة بمقتضى القانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ على أنه اذا كان تهريب البضائع الاجنبية بقصد الاتجار أو كانت حيازتها بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة ، فإنه يعاقب على التهريب أو الشروع فيه بالحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لاتقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه . وتطبيق سائر العقوبات والاحكام الأخرى المنصوص عليها فى المادة ١٢٢ . وفى حالة العود يجب الحكم بمثلى العقوبة والتعويض .

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن التعويضات المشارل إليها فى القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم هى عقوبة تنطوى على عقوبة التعويض ، مما مؤداه انه لايجوز الحكم بها إلا من محكمة جنائية وان الحكم بها حتمى تقضى به المحكمة من تلقاء نفسها وبلا ضرورة

---

(١) أنظر Béquet ص ٢٤٤ و ٢٤٥ وقد أشار إلى حكم محكمة Hazebrouch فى ٢١ يناير سنة ١٩٥٠ .

لدخول الخزانة فى الدعوى ودون ان يتوقف ذلك على وقوع ضرر عليها .[1]

كما قضى بأن : المادة ١٢٢ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ قد أوجبت إلى جانب الحكم بالحبس والغرامة القضاء بتعويض يعادل مثلى الضرائب الجمركية المستحقة فإذا كانت البضائع موضوع الجريمة من الأصناف الممنوعة كان التعويض معادلا لمثلى قيمتها أو مثلى الضرائب المستحقة ايهما اكثر[2] .

وفى خصوص الدعوى المدنية المقامة من مصلحة الجمارك للمطالبة بالتعويض ، فقد قضت محكمة النقض بأنه : لما كان يبين من الحكم المطعون فيه أنه قضى ببراءة المطعون ضدهما على أساس ان الواقعة غير ثابتة فى حقهما ، فإنه يكون قد انطوى ضمنا على الفصل فى الدعوى المدنية التى اقامتها مصلحة الجمارك بما يؤدى الى رفضها ، لان القضاء بالبراءة فى صدد هذه الدعوى وقد أقيم على عدم ثبوت وقوع الشروع فى التهريب من المطعون ضدهما ، إنما يتلازم معه الحكم برفض الدعوى المدنية ولو لم ينص على ذلك فى الحكم المطعون فيه .[3]

كما قضى بأنه : لما كان الحكم المطعون فيه أقام قضاءه ببراءة المطعون ضده من جريمة الشروع فى التهريب الجمركى على أساس ان

---

(١) نقض فى ١٢ / ٣ / ١٩٨٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، صـ ٣٢٥ .

نقض فى ١ / ١٢ / ١٩٦٩ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٠ ، صـ ١٣٥٦ .

(٢) نقض فى ٢٦ / ٣ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، صـ ٤٠٤ .

نقض فى ٢٦ / ١٠ / ١٩٧٥ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٦ ، صـ ٦٣٠ .

نقض فى ١٢ / ٣ / ١٩٧٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، صـ ٣٢٥ .

(٣) نقض فى ١٠ فبراير ١٩٨٢ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٣ ، صـ ١٨٦ .

التهمة غير ثابته فى حقه . واذا كان هذا القضاء إنما ينطوى ضمنا على الفصل فى الدعوى المدنية المقامة من وزير المالية بما يؤدى إلى رفضها ، لان القضاء بالبراءة فى صدد الدعوى الجنائية وقد أقيم على عدم ثبوت التهمة على المطعون ضده انما يتلازم معه الحكم برفض الدعوى المدنية ولو لم ينص على ذلك فى منطوق الحكم .[1]

ويجدر بنا فى هذا الصدد ان نستعرض قضاء محكمة النقض فى شأن ارتباط جريمة التهريب الجمركى بجرائم أخرى ، لمعرفة كيفية تطبيق صورتى تعدد الجرائم المشار إليها فى المادة ٣٢ بفقرتيها من قانون العقوبات .

فقد قضت محكمة النقض بما يلى :

بأن الأصل ان العقوبة الأصلية المقررة لأشد بجرائم المرتبطة ببعضها ارتباطا لايقبل التجزئة تجب العقوبات الأصلية المقررة لما عداها من جرائم دون ان يمتد هذا الجب إلى العقوبة التكميلية التى تحمل فى طياتها فكرة رد الشىء إلى أصله أو التعويض المدنى للخزانة أو اذا كانت ذات طبيعة وقائية كالمصادرة ومراقبة البوليس والتى هى فى واقع أمرها عقوبات نوعية مراعى فيها طبيعة الجريمة ،.ولذلك يجب توقيعها مهما تكن العقوبة المقررة لما يرتبط بتلك الجريمة من جرائم أخرى والحكم بها مع عقوبة الجريمة الأشد ، فإن الحكم المطعون فيه إذ أعمل حكم المادة ٣٢ من قانون العقوبات وأغفل الحكم بالتعويض المنصوص عليه فى

---

(١) نقض فى ١٩/ ١٢ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، صـ ١١٤٤ .
نقض فى ١٤/ ٣ / ١٩٧٧ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٨ ، صـ ٣٥٧ .

المادة ١٢٢ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ يكون قد أخطأ فى تطبيق القانون بما يوجب نقضه .[١]

من المقرر ان مناط الارتباط فى حكم المادة ٣٢ من قانون العقوبات رهن بكون الجرائم المرتبطة قائمة لم تجر على أصرها حكم من الأحكام المعفية من المسئولية أو العقاب لان تماسك الجريمة المرتبطة وانضمامها بقوة الارتباط القانونى إلى الجريمة الأخرى لايفقدها كيانها ولا يحول دون تصدى المحكمة لها والتدليل على نسبتها للمتهم ثبوتا ونفيات ومن ثم فإن دعوى قيام الارتباط بين كل من جريمة الشروع فى التهريب (موضوع الدعوى المطروحة) الجمركى وبين الجريمة الاستيرادية التى لم ترفع بها الدعوى لتصالح مدير عام الاستيراد عنها لا توجب البته الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية عن التى منها تبعا لانقضائها بالنسبة للجريمة الأخرى للتصالح ولا تقتضى بداهة انسحاب اثر الصلح فى الجريمة الثانية إلى هذه الأخيرة .[٢]

مناط تطبيق كل من فقرتى المادة ٣٢ وأثر التفرقة بينهما فى تحديد العقوبة .

---

(١) نقض فى ٢٦ / ٤ / ١٩٨١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣٢ ، ص ٤٠٤ ؛
نقض فى ٢٦ / ٥ / ١٩٨٠ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٣١ ، ص ٦٨٠ ؛
نقض فى ١٢ / ٣ / ١٩٧٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ٣٢٥ ؛
نقض فى ٢٩ / ٣ / ١٩٧١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٢ ، ص ٣٢٥ ؛
نقض فى ٢١ / ٣ / ١٩٧١ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٢ ، ص ٢٥٩ ؛

(٢) نقض فى ١٢ / ٢ / ١٩٧٣ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٤ ، ص ٢٠١ .

مثال فى جريمتى استيراد سبائك ذهبية على خلاف القانون وتهريبها .

ارتباطهما فى حكم الفقرة الأولى من المادة ٣٢ عقوبات . وجوب توقيع العقوبة المقررة لأشدهما دون العقوبة التكميلية المقررة لما عداها .

ارتكاب الطاعن لفعل واحد له وصفان قانونيان : هما استيراد سبائك ذهبية على خلاف القانون ، وتهريبها .

وجوب تطبيق نص الفقرة الأولى من المادة ٣٢ عقوبات باعتبار الجريمة الأشد وهى الاستيراد وتوقيع عقوبتها المنصوص عليها فى المادة ١٤ من القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٧٦ دون عقوبة التهريب الجمركى .

تأييد الحكم المطعون فيه للحكم الابتدائى فيما قضى به من تعويض جمركى خطأ فى أويل القانون وتطبيقه .

القضاء بتصحيح الحكم المطعون فيه بإلغاء عقوبة التعويض الجمركى .

ان دعوى قيام الارتباط أياما كان وصفه بين جرائم التعامل فى النقد الأجنبى واستيراد السبائك الذهبية بغير ترخيص وعدم عرض النقد الأجنبى وهى ذات العقوبة الأشد وبين جريمة التهريب الجمركى ذات العقوبة الأخف لاتوجب البته الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية عن تلك الجرائم الثلاث تبعا للحكم بانقضائها فى جريمة التهريب الجمركى للتصالح ولا تقتضى بداهة انسحاب اثر الصلح فى الجريمة الأخيرة على تلك الجرائم ، لما هو مقرر فى ان مناط الارتباط فى حكم المادة ٣٢ من قانون العقوبات رهن بكون الجرائم المرتبطة قائمة لم يجر على إحداها حكم من الاحكام المعفية من المسئولية أو العقاب لأن تماسك الجريمة المرتبطة وانضمامها بقوة الارتباط القانونى إلى الجريمة المقرر لها أشد العقاب لا يفقدها كيانها ولا يحول دون تصدى المحكمة لها والتدليل

على نسبتها للمنهج ثبوتا ونفيا ، فلا محل لإعمال حكم المادة ٣٢ من قانون العقوبات عند القضاء بالبراءة فى إحدى التهم أو سقوطهـا أو انقضائها .[1]

من المقرر أن لكل من جريمتى السرقة والتهريب الجمركى ذاتية متميزة تقوم على مغايرة الفعل المادى فى كل منهما عن الأخرى بما يجعل منهما جريمتين مستقلتين تماما لكل أركانها التى تميزها عن الأخرى .[2]

من المقرر أنه وان كان الأصل أن تقدير قيام الارتباط بين الجرائم هو مما يدخل فى حدود السلطة التقديرية لمحكمة الموضوع ، إلا أنه متى كانت وقائع الدعوى كما أوردها الحكم المطعهون فيه لا تتفق قانونا مع ما انتهت إليه من عدم توافر الارتباط فـإن ذلك يكـون من الأخطاء القانونية فى تكييف علاقة الارتباط والتى تقتضى تدخل محكمة النقض لتطبيق القانون على وجهه الصحيح . ولما كانت عبارة الحكم تفيد أن جريمتى السرقة والتهريب الجمـركى قد انتـظمها فكـر جنائى واحـد وجمعت بينهما وحدة الغـرض فجعلت منهما وحـدة قانـونية غـير قابلة للتجزئة لها أثرها فى توقيع العقاب على مرتكبها مما كان يقتضى اعمال حكم المادة ٣٢ من قانون العقوبات واعتبار الجريمتين جـريمة واحـدة والاكتفاء بالعقوبة المقررة لأشدهما . وكانت جريمة السرقة وهى الجريمة الأشد قد سبق الحكم فيها فقد كان ينبغى مراعاة ذلك عند الحكم فى جريمة التهريب الجمركى المرتبطة بها والاقتصار يعلى توقيع العقوبات التكميلية من رد ومصادرة اذ هى عقـوبات نـوعية لازمـة عن طبيعة الجريمة التى تقتضيها . ومن ثم فإن الحكم المطعون فيه يكون قد أخطأ اذ عاقب الطاهن فقى جريمة التهريب الجمركى بعقوبة الغرامة ـ وهى

---

(١) نقض فى ١٢ مايو ١٩٦٩ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ٢٠ ، صـ٦٨٥

(٢) الطعن رقم ٧٠٨ لسنة ٣٣ ق . جلسة ١٧ / ١٢ / ١٩٦٣ . س ١٤ . ص ٩٤٠
الطعن ١٢٨٥ لسنة ٢٩ ق . جلسة ٢١ / ١٢ / ١٩٥٩ . س ١ . ص ١٠٢٩ .

عقوبة أصلية تخبيرية مع عقوبة الحبس - الى جانب العقوبات التكميلية الأخرى المنصوص عليها فى المادة الثانية من القانون رقم ٦٢٣ لسنة ١٩٥٥ مما يستوجب نقض الحكم نقضا جزئيا والغاء عقوبة الغـرامة المقضى بها . (١)

(١) الطعن رقم ٧٠٨ لسنة ٣٣ ق . جلسة ١٧ / ١٢ / ١٩٦٣ . س ١٤ . ص ٩٤٠ .

الفصل الثانى

الاحتيال الضريبى

١٠٣ - تمهيد

تقع جريمة الاحتيال الضريبى مخالفة للالتزام بأداء الضريبة . وفى هذا القدر تشترك جريمة الاحتيال الضريبى مع جريمة الإمتناع عن أداء الضريبة أو التأخر فى أدائها ، إلا أنهما يختلفان فيما يتطلبه الاحتيال الضريبى من الالتجاء إلى بعض الطرق الاحتيالية يحقق بها الجانى غرضه فى التخلص من أداء الضريبه كلها أو بعضها ،[1] وهو ما يؤدى إلى اعتبارها جريمة إيجابية خلافا للجريمة الأخرى .

وقد نص القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على هذه الجريمة فى المادة ١٧٨ ، كما نص عليها القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ (المادتان ٣٠ و ٣١) .

إلا أن يلاحظ أن الجريمة المنصوص عليها فى المادتين ٣٠ و ٣١ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة تتعلق باستعمال طوابع دمغة سبق استعمالها وإساءة استعمال أختام الدمغة ؛ وإن كانت تشترك مع غيرها من جرائم الاحتيال الضريبى ، فى أن الجانى يهدف من وسيلة الاحتيال التى يمارسها ألى إيقاع الإدارة الضريبية فى الغلط ؛ إلا أنهما يختلفان فى أن الجانى يهدف من استعمال طابع الدمغة

---

(١) جاك ميشيل - المرجع السابق - ص ٦٩ .

الذى سبق استعمالها أو إساءة استعمال ختم الدمغة إلى إيهام الإدارة الضريبية بأنه قد أوفى التزامه الضريبى - بخلاف جرائم الاحتيال الضريبى الأخرى إذا يهدف بما يمارسه من طرق الاحتيال إلى إيقاع الادارة الضريبية فى الغلط عند تقدير الضريبة - مما يؤدى تبعا لذلك إلى عدم أداء المبلغ الذى كان يتعين عليه أداؤه قانونا .

ونقسم دراستنا لهذا الموضوع إلى ثلاثة مباحث : (الأول) فى جريمة الإحتيال الضريبى بوجه عام (الثانى) فى جريمة استعمال طابع دمغة سبق استعماله . (الثالث) فى جريمة إساءة استعمال أختام دمغة الضرائب .

المبحث الأول

جريمة الاحتيال الضريبى بوجه عام

١٠٤ -. الطرق الاحتيالية
١٠٥ - التخلص من أداء الضريبة
١٠٦ - أن يتم التخلص تحت تأثير الاحتيال
١٠٧ - طبيعة الجريمة
١٠٨ - الركن المعنوى
١٠٩ - العقوبة .

سندرس (أولا) ركنى هذه الجريمة . (ثانيا) العقوبة المقررة لها .

ركنا الجريمة

١ - الركن المادى

يتكون الركن المادى فى هذه الجريمة من ثلاثة عناصر : وسائل احتيالية يرتكبها الجانى ، والتخلص من أداء ما يجب أداؤه قانونا من الضريبة ، وثبوت أن هذا التخلص كان تحت تأثير الإحتيال .

١٠٤ - (أ) الطرق الاحتياليـــة :

المقصود بالطرق الاحتيالية - يثور البحث بـادىء ذى بدء عن المقصود بالطرق الإحتيالية فى جريمة الاحتيال الضريبى ، فهل يتعين الرجوع فى هذا الصدد إلى معنى الإحتيال فى جريمة النصب أم يتعين تفسير هذا الاحتيال تفسيرا خاصا .

وفى ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ذهب البعض :[١] إلى أن الشارع يتطلب لتوافر جريمة الاحتيال الضريبى استعمال طرق إحتيالية بالمعنى المقصود فى جريمة النصب ، فقيل فى صدد تحديد المراد بأخفاء المبالغ التى تسرى عليها الضريبة أنه لا يكفى مجرد الاخفاء وإنما تعين فوق ذلك القيام بعمل خـارجى إيجابى يتم بـه استيفاء معنى الـطرق الاحتيالية . واستند فى ذلك الى ماورد بالصيغة الفرنسية للمادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ قبل تعديلها بالقانـون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ (تقابل المادة ٨٥ مكرراً (١) الحالية) .

« Est passible de l'amende. de la majoration mentioneéau précédent alinéa quiconque, en employant des manoeuvresfrauduleuses. a dissimulé ou tenté de dissimuler des sommesauwquelles s'appliquent les impôts visés par la présent loi . »

فهذه الصيغة تدل على أن الغاية من الطرق الاحتيالية هو الاخفاء ، إلا أن الاخفاء مجرد طريق للاحتيال .

والواقع من الأمر أنه فى تفسير الطرق الاحتيـالية فى جـريمة الاخلال بواجب أداء الضريبة لا يتـطلب القانـون أن تصل هـذه الـطرق إلى مرتبـة الطرق الاحتيـالية المكـونة لجـريمة النصب .[١]

---

(١) راجع هذا الرأى مشاراً إليه فى مقال الدكتور أحمد ثابت عويضة عن جرائم الأقرار المحاماة س ٢٨ ص ١٨٢ . وانظر الأستاذ عبد العزيز ناصر فى مكاتبة وجهها للنائب العام بتاريخ ٢١ أكتوبر سنة ١٩٤٦ (مشار إليهـا فى مؤلف ضريبـة الأرباح التجـارية والصنـاعية فى التشريع المالى المصرى للأستاذ محمد رشاد طبعة ١٩٤٧ - المرجع السابق ص ٣٠٢ و ٣٠٣)

(٢) أنظر Bequet - المرجـع السابق - جـزء ٥ ص ٤٦٦ ؛ ومحمد رشـاد - المرجـع السابق - ص ٣٠٣ و ٣٠٤ .

فجريمة الاحتيال الضريبى باعتبارها من الجرائم الضريبية تتميز بطبيعة خاصة عن جريمة النصب ، وهى من الجرائم العادية . وقد حرص المشرع على تحديد هذه الطرق باخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة أو باخفاء باعتماد بيانات غير صحيحة ، مما يفيد صراحة أن المشرع لا يتطلب قدرا من الاحتيال غير مباشرة أحد الأفعال التى حددها . وقد جاءت الصيغة العربية للنص واضحة لا تحتاج إلى تفسير مما لا محل معه للرجوع إلى الصيغة الفرنسية . والوقع من الأمر أن المشرع الضريبى قد فرض على الملتزم الضريبى واجب الصدق فى الاقرارات والأوراق التى يقدمها إلى الادارة الضريبية تقديرا لما يجب أن تقوم عليها العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبة المفروضة عليهم فعاقب على التزوير فيها مع أنها لا تمس إلا مركزاً شخصياً للمقر . وعلى ذلك فإن الادارة الضريبية لا تنتظر تعزيز الأقوال التى تبدر من الملتزم الضريبى بما يؤيدها ، ولا يمكن القول بأن الإدارة الضريبية قد استسلمت لمجرد أكاذيب مرسلة غير مؤيدة ـ مادام القانون الضريبى قد فرض واجب الصدق على من يقدم هذه الأقوال ، هذا إلى أننا لسنا حيال جريمة نصب بالمعنى المقصود فى قانون العقوبات وإنما بصدد أعمال غير مشروعة[1] تقترن بإخلال الممول بالالتزام بأداء الضريبة ـ مما دفع بعض الفقهاء إلى المناداة باعتبار الاحتيال الضريبى جريمة إدارية يوكل أمر توقيع الجزاء عنها إلى الإدارة الضريبية .[2]

تحديد الطرق الاحتيالية :

نصت المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ « يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم اخطار مزاولة النشاط طبقا للمادة

---

(١) جاك ميشيل ـ المرجع السابق ـ ص ٧٢ .

(٢) أنظر هذا الرأى فى مؤلف جاك ميشيل ـ ص ٧١ .

١٣٣ من هذا القانـون ، وكذلـك كل من تهـرب من أداء احدى الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية الآتية :

١ ـ تقديم الممول الاقرار الضريبى السنوى بالاستناد الى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعه من تضمينه بيانات تخالف ما هـو ثابت بـالدفـاتر أو السجـلات أو الحسابـات أو المستندات الحقيقية التى أخفاها عن مصلحة الضرائب .
٢ ـ تقديم الممول الاقرار الضريبى السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هـو ثابت بمـا لديـه فعلا من دفـاتر أو سجـلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب .
٣ ـ اتلاف أو اخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبه .
٤ ـ توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه فى الأرباح .
٥ ـ اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر .
٦ ـ اخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة .

وكل هذه الطرق تدور حول فكرة اعطاء بيانات غير صحيحة تنطوى على إخفاء مبالـغ تسرى عليهـا الضريبـة . فمثلا اسقـاط الممول بعض عناصـر أرباحـه التجاريـة فى الاقرار المقـدم منه الى الادارة الضريبية يتوافر به الاحتيال المذكور فى القانون .

ولا يشترط أن يكون الاخفاء نتيجة وقائع ايجابية كاصطناع فواتير شراء صفقات وهمية واصطناع فواتـير بالمصـروفات وتمـزيق فاتورة شراء بعض البضائع وفاتورة بيعها . وانما قد يتحقق الاخفاء

نتيجة وقائع سلبية كأسقاط عناصر الايرادات أو اغفال قيد بعض المبيعات . ومن أمثلة ذلك :

١ ـ تقديم حسابات صورية أو ميزانية مزورة تأييداً لإقرار غير صحيح .
٢ ـ أن يضيف مدير الشركة الى مصروفاتها مبالغ مما تدخل فى مصروفاته الشخصية بقصد تقليل أرباح الشركة .
٣ ـ اغفال ذكر بعض العمليات التى تقوم بها الشركة فى حساباتها .
٤ ـ اصطناع ديون خيالية .

(ب) التخلص من أداء ما يجب أداؤه قانونا من الضريبة :

يثور البحث فى هذه الجريمة عما اذا كان يشترط لتمامها أن تؤدى الى تخلص الممول من أداء ما يجب أداؤه قانونا من الضريبة ، أم يكفى مباشرة احدى طرق الاحتيال السالف الذكر لوقوع هذه الجريمة . نرى أن جريمة الاحتيال الضريبى تتطلب نتيجة معينة هى التخلص من اداء الضريبة كلها أو بعضها .

ويراد بالتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها اعفاء الجانى من الالتزام بأداء الضريبة أوالتخفيف من عبء هذا الالتزام .

والأصل أن ربط الضريبة هو الذى يحدد المبلغ الذى يلتزم الممول بأدائه ، ومن ثم فإن التخلص من اداء الضريبة يتحقق اذا ما أفلحت الطرق الحتيالية فى ادخال الغش على الإدارة الضريبية وربط الضريبة أو تقرير إعفاء الممول منها على أساس الكذب الذى تتضمنه .

والخلاصة أن التخلص من أداء الضريبة يتحقق إما بربط

الضريبة ربطا خاطئا أو بأداء الضـريبة كلهـا أو بعضها من واقـع الاقرار المزور الذى قدمه .

ويلاحظ أنه إذا ربطت الضريبة ربطا صحيحا دون أن يسبقه امتناع الممول عن أدائها كلها أو بعضها وفقا لاقرار مزور ، أو أدى الجانى الضريبة الواجبة عليه قانونا فى الميعاد دون اعتداد بما أسفرت عنه الطرق الاحتيالية التى سلكها فأنه لا جريمـة فى الأمر . مثـال ذلك : إذا اقترن التغيير فى البيانات الذى من شأنه انقـاص وعاء الضريبة بتغيير مضاد من شأنه الغاء أثر التغيـير الأول على نتيجـة الربح ، كما أنه قد يكشف مأمور الضرائب اثنـاء فحصه لـدفاتـر الممول ما بها من أخطاء فيربط الضريبة عليه ربطا صحيحا ثم يؤديها هذا الأخير وفقا لهذا الربط .

وكذا قد يقدم الممول اقرارا صحيحا بايراداته على الرغم من التزوير الذى شآب دفاتره لاخفاء بعض المبالغ التى تسرى عليهـا الضريبة ، ثم يؤدى الضريبة فى الميعاد وفقد لهذا الاقرار .

(جـ) أن يتم التخلص من اداء الضـريبة تحت تأثير الاحتيال :

يتعين أن يتم التخلص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التى باشرها الجانى . وتعد علاقة السببية متوافرة إذا ربطت الإدارة الضريبة ربطا خاطئا دون إطلاع على الدفاتر المزورة التى اخفى فيها الجانى بعض المبالغ التى تسرى عليها الضريبة .

وواقع الحال أن جريمة الإحتيال الضريبى تتضمن بين طياتها تغييرا للحقيقة يرتكبه الممول عند تقديم الإقرارات الضريبية .

ومن المقرر ان الكذب فى الإقرارات الفردية العرفية لا يعد تزويرا معـاقبا عليـه ، وذلك بـاعتبار ان هـذا الكذب لا يتنـاول

الا حقوقا خاصة لصاحب الإقرار ولا يتناول الا مركزاً شخصيا للمقر ولا يصلح لذلك سندا يحتج به على الغير . على أن المشرع قد خرج عن هذا الأصل فى الإقرارات الضريبية - وهى إقرارات فردية عرفية - فعاقب على التزوير فيها ، بالنظر أنه قد ألقى واجب الصدق على الممولين فيما يدلون به من بيانات تقديرا لما يجب ان تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية .

١٠٧ - طبيعة الجريمة :

ثار البحث حول طبيعة هذه الجريمة ، هل هى وقتية أو مستمرة ؟ وقد قضت محكمة النقض بصدد إحتيال ضريبى تم بطريق اخفاء بعض المبالغ التى تسرى عليها الضريبة بأن هذه الجريمة مستمرة . وتبقى كذلك مادام مرتكبها يخفى المبالغ التى تسرى عليها الضريبة .

ونرى خلافا لذلك أن هذه الجريمة وقتية لأنها تقع وتنتهى بمجرد تخلص الجانى من أداء الضريبة كلها أو بعضها بالمعنى الذى حددناه آنفا - أى سواء بربط الضريبة ربطا خاطئا أو بأداء الممول الضريبة وفقا للاساس الخاطىء المبين باقراره .

على أن الجانى يسأل فى الوقت ذاته عن جريمة الإمتناع عن أداء الضريبة كلها أو بعضها وهى جريمة مستمرة كما سنبين فيما بعد .

٢ - الركن المعنوى

١٠٨ - تتميز هذه الجريمة بأنها عمديه ، فركنها المعنوى هو القصد الجنائى ، فما لم يثبت توافر هذا القصد فلا جريمة . وقد تطلب القانون فى هذه الجريمة فضلا عن القصد العام قصداً جنائيا خاصا هو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها .

القصد العام ـ يفترض القصد العام علم الجانى بارتكابه فعلا من أفعال الإحتيال من شأنه أن يؤدى إلى تخلص من أداء الضرية كلها أو بعضها .

فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التى تسرى عليها الضـريبة نتيجة لخطأ مادى أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه .

ويتعـين أن تتجه ارادة الجـانى إلى الإحتيال وايقـاع الإدارة الضريبية فى الغلط .

القصد الخاص ـ تتطلب هذه الجريمة توافر القصد الخاص ، وهو أن يتجه الجانى إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، أى حـرمان الإدارة الضـريبيـة من الحصـول عـلى حقهـا فى هـذه الضريبة .

ومتى توافر هذا القصد فى حق الجـانى لا يجوز لـه أن يدفـع التهمة بدعوى أن التزوير الذى شاب البيانات التى قدمها قد ارتكبه أو اعتمده المحاسب .

المطلب الثانـــى

العقوبـــة

١٠٩ ـ عاقب القانون على جريمة الاحتيال الضريبى المنصوص عليها فى المادة ١٧٨ بما يلى :

أ ـ السجـــن : وهى عقوبة جنايـــة .

ب ـ التعويـــض :

فقد قررت المادة ١٨١ من هذا القانون أنه :ـ

« فى حالة الحكم بـالإدانة فى الاحـوال المنصوص عليهـا فى المادتين ١٧٨ ، ١٧٩ من هذا القانون يقضى بتعويض يعادل ثلاثة أمثال مالم يرد من الضرائب المستحقة .

وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بـالشرف والامـانة تحـرم المحكوم عليـه من تـولى الـوظـائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والاعتبار » .

كما عاقب القانون الشريك فى هـذه الجريمـة بذات العقـوبة المقررة للفاعل الأصلى .

فقد نصت المادة ١٧٩ من هذا القانون على أنه :

« يعاقب بذات العقوبة المنصوص عليها فى المادة السابقة كل من حرض أو اتفق أو ساعد أى ممول على التهرب من اداء الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون كلها أو بعضها » .

ويكون الشريك المحكوم عليه مسئولا بالتضامن مع الممول فى اداء قيمة الضرائب المستحقة التى لم يتم اداؤها .

وقد قضى : إن الأمرين العسكريين ٣٦١ و ٣٦٢ قد جعلا زيادة ما لم يدفع من الضريبة المستحقة على الأرباح على وضع واحد هو ثلاثة أمثال ما لم يدفع . وحكم هذين الامرين عام لا يستثنى منه إلا الحالة التى يثبت الممول فيها أن ما وقع منه من خطأ فى البيانات التى يقدمها . . . لم يكن عن عمد ، مما يجب معه أن يكون هناك دليل على عدم التعمد . ولا يكفى فيه انعدام الـدليل عليـه ، أو بعبارة أخرى التعمد مفروض ما لم يثبت العكس . وإذن فإذا قضى الحكم الذى طبق على الممول المذكور هذين الأمرين بزيادة تقل عن ثلاثة الأمثال بمقولة إنه لم يثبت للمحكمة أنه تعمد او احتال فإنه يكون قد أخطا . ثم إذا هو فضلا عن ذلك قد قضى بإيقاف تنفيذ

الحكم بالزيادة فأنه يكون مخطئا أيضا إذا فأن الإيهان لا يكون إلا فى العقوبات البحتة ، والحكم بالزيادة لا يمكن أن يعتبر من هذا القبيل لأنه جزاء يلازم الغرامة أو الحبس يتضمن التعويض وإن غلب عليه معنى العقوبة .(١)

وإن القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ وإن اختلفت بعض عباراته واتحدت بعض الأحكام فى بعض الأحوال إلا أن المشرع لم يقصد الخروج بالزيادة أو التعويض عن كونه جزاء يلازم الغرامة بل إنه مازال يغلب عليه معنى العقوبة وإن خالطه التعويض . وإذن فإن ما يثيره الطاعن من وجوب تدخل مصلحة الضرائب وثبوت الضرر لا يكون له محل ، ولا يغير من هذا النظر ما ورد بهذا القانون عن رفع الدعوى والصلح فى التعويضات أو طريقة التنفيذ بها إذ أن هذا التنظيم لا يمس كونها جزاء وإن كان قد تضمن التعويض فى ناحية .(٢)

وأن الامتناع عن تقديم الاقرار عن الأرباح يعتبر من حيث التقادم وحدة قائمة بذاتها لا يدخل فيها غيرها من الجرائم المماثلة التى تقع من الممول عن سنوات أخرى .(٣)

وإن الجزاءات النسبية المشار إليها فى المادة ٨٥ معدلة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إنما تنسب إلى ما لم يدفع من الضريبة فى الميعاد المقرر .(٤)

وإن المادة ٨٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية

---

(١) جلسة ١٨ / ٥/ ١٩٤٨ طعن رقم ٦٦٨ سنة ١٨ ق .

(٢) جلسة ١١ / ٣/ ١٩٥٢ طعن رقم ٤٩٥ سنة ٢١ ق

(٣) جلسة ١٢ / ٥/ ١٩٥٤ طعن رقم ٢١٦٨ سنة ٢٣ ق

(٤) جلسة ١٢ / ٣/ ١٩٥٥ طعن رقم ٢٤٢٢ سنة ٢٤ ق

والصناعية وعلى كسب العمل قد نصت فى الفقرة الأولى منها على أن مخالفة أحكام المواد المشار إليها فيها يعاقب عليها بغرامة لا تزيد على ألفى قرش وبزيادة ما لم يدفع فى الضريبة بمقدار لا يقل عن ٢٥ ٪ منه ولا يزيد على ثلاثة أمثاله وقضت فى فقراتها الثانية والثالثة بأن مخالفة أحكام المواد ١٠ و ١٣ و ٢٢ و ٢٣ أو استعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة يعاقب عليه بغرامة لا تزيد على خمسين جنيها مع الزيادة المذكورة . والظاهر من الأعمال التحضيرية لهذه المادة أن المشرع إذ جعل هذه الزيادة من الضريبة إنما قصد أن يفسح مجال الاختيار والتقدير أمام القاضى لكى يوقع من تلك الزيادة ما يراه على حسب حظ المتهم من الإهمال أو العمد وقلة المطلوب منه أو كثرته ومبلغ الخطر الذى تعرضت له حقوق الدولة الخ ، على أن القاضى مع كونه ملزما بأن يحكم بالزيادة المذكورة باعتبارها جزءاً يلازم الغرامة بغض النظر عن طبيعته لا يجوز له بل لا يستطيع أن يقضى بها إلا بعد أن يستبين من التحقيق مقدار ما لم يدفعه المتهم من الضريبة ، وهذا فى مقدوره دائما لأن تحديد مقدار الضريبة الواجبة وما دفع منه وما لم يدفع ممكن فى جميع الأحوال مما مقتضاه أن يعنى به كل حكم يصدر بالإدانة ، وعبارة « ما لم يدفع من الضريبة » الواردة فى تلك المادة لا تحمل على ظاهر لفظها وإنما ترد على معنى مثيلاتها فى القوانين الأخرى المعلقة بالضرائب والرسوم . وهى - مردودة إلى هذا المعنى - يراد بها هذا الجزء من الضريبة الذى كان عرضة للضياع على الدولة بسبب مخالفة الممول القانون .

ثم إنه ، مع ملاحظة الظروف التى ، صدر فيها الأمر العسكرى رقم ١٦٣ الذى جعل العقوبة على مخالفته أشد بكثير من العقوبة المنصوص عليها فى المادة ٨٥ سالفة الذكر وجعل الزيادة على وضع واحد هو ثلاثة أمثال ما لم يدفع من الضريبة ، يبين أن الأمر العسكرى المذكور لا يتناول فى الواقع من الأفعال إلا ما قصد به الممول التخلص من الضريبة وتعمد فيه الهرب من أدائها ، أما

ما انطوى على مجرد الإهمال وخلا عن سوء القصد فهو باق على حكم المادة ٨٥ لا يؤ خذ فيه الممول إلا فى حدود ما قررته هذه المادة - وإذن فإن الحكم بالزيادة التى قررها الأمر العسكرى المشار إليه يكون رهنا بقيام سوء القصد لدى المتهم وتكون هذه الزيادة رهنا بمقدار ما عمل المتهم على التخلص من الضريبة - وإذا كانت هذه الزيادة بوصفها هذا يغلب عليها معنى العقوبة ، وكان القاضى الجنائى لا يجوز له ان يقضى بعقوبة ما إلا إذا تبين مقدارها وبينه فى حكمه ، فإن القضاء بزيادة ما لم يدفع من الضريبة إلى ثلاثة أمثاله بغير تحديد المقدار لا يجوز كما انه لا يجوز مع التحديد القضاء بزيادة ثلاثة الأمثال طبقا للأمر العسكرى بغير استظهار العمدَ وسوء القصد .[1]

وإذا أدانت المحكمة المتهم فى تهمة أنه لم يسدد ضريبة الأرباح التجارية فى الميعاد القانونى رغم تسليمه التنبيه بذلك على أساس التحقيقات التى تمت دون أن تبين وجه استدلالها عليه بهذه التحقيقات ، وكذلك على أساس اعتراف المتهم بأنه لم يوف الضريبة دون أن تورد من مضمون ما قاله بصدد التاريخ الذى لم يحصل منه الوفاء بالضريبة حتى حلوله ما يصح معه عدة تسليما منه بارتكاب الجريمة بجميع عناصرها القانونية فحكمها يكون قاصر البيان واجبا نقضه .[2]

ويجب لكى يقضى بزيادة ما لم يدفع من الضريبة أن يعين الحكم مقدار ما لم يدفع أو تقديره إن لم يكن مقداراً مع بيان توفر نية المتهم فى الهروب من دفع الضريبة المستحقة وإلا كان الحكم قاصرا قصورا يعيبه بما يوجب نقضه .[3]

---

(١) جلسة ١١ / ٣/ ١٩٤٧ طعن رقم ٢٦٨ سنة ١٧ ق

(٢) جلسة ٢٨ / ٤/ ١٩٤٧ طعن رقم ١١٦١ سنة ١٧ ق

(٣) جلسة ٢٩ /١١ / ١٩٤٨ طعن رقم ١٩١٠ سنة ١٨ ق

وأن للقاضى ـ لكى يقضى بزيادة ما لم يدفع من الضريبة ـ أن يعين مقدار ما لم يدفع ، ويقدره إن لم يكن مقدراً . فاذا كان الطاعن قد قدم إقراراً عن أرباحه ولم يدفع للخزانة فى الميعاد القانونى ما استحق عليه من ضريبة على أساس البيانات والأرقام المقدمة منه فى هذا الأقرار ، وكان الإقرار اللاحق الذى يدعى تقديمه مصححه فيه البيانات عن أرباحه ـ على ما يظهر من طعنه ـ قد قدم بعد المياعاد المحدد بالقانون ، فإنه يكون مأخوذا باقراره الأول ويكون عليه أن يدفع للخزانة ما استحق عليه من الضرائب على وفق البيانات الواردة فيه عن أرباحه ، ولا يكون له جدوى من إثارة المناقشة حول هذا الإقرار اللاحق .(١)

وإذا كانت المحكمة قد بنت قضاءها بتحديد الضريبة الواجبة على ما أوردته فى حكمها من أن تقدير مصلحة الضرائب الذى اعتمدته لم يطعن فيه أمام القضاء فأصبح نهائيا ، وكان الواقع أن الممول قد عارض فى هذا التقدير ولم يفصل فى معارضته بعد ، فإن الحكم يكون باطلا لهذا الخطأ .(٢)

وإذا كانت المحكمة حين أدانت المتهم بذكره بيانات غير صحيحة عن أرباحه فى الاقرارات المقدمة منه لمصلحة الضرائب ، قد ذكرت واقعة الدعوى محصلة فى ان المتهم لم يدرج ضمن أرباحه مبلغا معينا باعتباره « اكراميات » لاحدى الشركات ، ثم قالت انه مع التسليم بأن لكل تاجر ان يخصص مبلغا لهذا الغرض فان المبلغ الذى خصصه ازيد مما ينبغى فيجب قصره حسبما ذكر الخبير المعين لفحص الحساب فى الدعوى المدنية على ١٠ ٪ فما زاد على ذلك يعتبر مخفيا له وبالتالى متقدما باقرارات غير صحيحة مما يوقعه تحت طائلة

---

(١) جلسة ١ / ١/ ١٩٥١ طعن رقم ٨٩٨ سنة ٢١ ق

(٢) جلسة ٢٨ / ٢/ ١٩٤٩ طعن رقم ١٣٧ سنة ١٩ ق

المساءلة الجنائية ، فهذا منها قصور فى الحكم يعيبه بما يوجب نقضه إذ ما دام الحكم قد سلم بمبدأ الاكراميات ثم أخذ برأى الخبير فى صددها فقد كان عليه أن يتقصى ما إذا كانت هذه المبالغة متعمدة ومقصودا بها التخلص من أداء الضريبة عن المبلغ المقرر أو أن المبالغة كانت بحسن نية عن سوء تقدير ، كما كان على المحكمة أن تقول كلمتها هى بصدد ما ذكره تقرير الخبير عن المبلغ الزائد على الواجب تخصيصه للاكراميات لا أن تأخذ فى ذلك بما قالته المحكمة المدنية فى حكمها كأنها قضية مسلمة .(١)

وأنه متى كان الحكم قد أسس قضاءه بادانة الطاعن فى جريمة الإمتناع عن تقديم الدفاتر والمستندات الخاصة بنشاط محله التجارى لمدير مكتب الضرائب لتقدير الضريبة المستحقة ، على مجرد ما قاله من قيام التضامن بينه وبين شريكه الطاعن الأول دون أن يورد الدليل على أن هذه الدفاتر والمستندات كانت فى حيازته بأية صورة من الصور التى تجعله مسئولا عن عدم تقديمها فانه يكون قاصرا قصورا يعيبه بما يستوجب نقضه .(٢)

ومتى كان المتهم بجريمة عدم تقديمه اقرارا عن أرباحه التجارية عن السنوات ١٩٤٧ و ١٩٤٨ و ١٩٤٩ و ١٩٥٠ قد دفع بأن محله كان مغلقا سنتى ١٩٤٩ و ١٩٥٠ ولا يقبل عقلا أن يحاكم عن نشاط لم يزاوله أثناء غلق المحل . فان هذا الدفاع جوهرى من شأنه ان صح أن يحط عنه عبء المسئولية ويرفع عنه ثقل الجريمة فاذا قضى الحكم بادانته دون أن يعرض لهذا الدفاع ويرد عليه فانه يكون مشوبا بالقصور .(٣)

---

(١) جلسة ٣ / ٥/ ١٩٤٩ طعن رقم ٢٣٨٠ سنة ١٨ ق.

(٢) جلسة ١٠ / ٢/ ١٩٥٣ طعن رقم ١٢٨٧ سنة ٢٢ ق.

(٣) الطعن رقم ٣٩٧ لسنة ٢٦ ق - جلسة ٥ / ٦/ ١٩٥٦ س ٧ ص ٨٤٨،

كما ان نص المادة ٢١ من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ صريح فى اسباغ حق طلب رفع الدعوى العمومية على مصلحة الضرائب بوصف كونها المصلحة ذات الشأن ، وجاء النص خلوا - فى خصوص الحق فى طلب الدعوى العمومية - من تعيينه موظف بعينه .(١)

وأنه من المقرر أن أحوال الطلب أو الإذن الواردة فى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ والقوانين المعدلة له قد وردت على سبيل الحصر استثناء من قاعدة حرية النيابة فى مباشرة الدعوى الجنائية ولا يجوز اعمالا لهذا الأصل التوسع فى هذا الاستثناء أو القياس عليه ، كما لا يصح تعديه حكم حالة من أحوال الطلب المنصوص عليها الى أخرى لم يرد فى خصوصها نص .(٢)

ومتى كان الحكم قد أثبت أن القصد من التزوير هو التخلص من أداء الضريبة أو من تقديم الشهادة الدالة على الاعضاء منها ، فانه لا يؤثر فى قيام الجريمة أن تكون هذه الضريبة قد سقطت بالتقادم .(٣)

وأنه لا يقف التزام الممول بتقديم اقرار عن أرباحه عند حد انقضاء الميعاد المحدد لمباشرته ، وانما يستمر بعد انتهاء أجل تقديمه ما قام حق مصلحة الضرائب فى تقرير أرباحه ، ويظل هذا الحق قائما الى حين انقضاء الالتزام بأداء الضريبة بالتقادم ما لم يتم الاتفاق بين المصلحة والممول على وعاء الضريبة أو يصبح ربط الضريبة نهائيا .(٤)

ويجب لكى يقضى بزيادة ما لم يدفع الضريبة أن يعين الحكم

---

(١) الطعن رقم ٨٤٧ لسنة ٢٦ ق - جلسة ٣٠ / ١٠/ ١٩٥٦ س ٧ ص ١٠٩٠.
(٢) الطعن رقم ٨٤٧ لسنة ٢٦ ق - جلسة ٣٠ / ١٠/ ١٩٥٦ س ٧ ص ١٠٩٠.
(٣) الطعن رقم ٧٩٤ لسنة ٢٨ ق - جلسة ٢٤ / ٦/ ١٩٥٨ س ٩ ص ١٢٦.
(٤) الطعن رقم ٦٨٠ لسنة ٢١ ق - جلسة ١٠ / ٤/ ١٩٦٢ . س ١٣ ص ٣٢٥

مقدار ما لم يـدفع أو تقـديره ان لم يكن مقـدرا . ولما كـان الحكم المطعون فيه قد قضى بالزام المتهم بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة دون أن يبين مقدار هذه الضريبة ودون أن يستظهر القصد لديه وتعمده التخلص من الضريبة المستحقة . فانه يكون قاصرا . [1]

لما كان المتهم قد أقام دفاعه على أنه قـدم الاقرارات مـوضوع التهمة فى مواعيدها المقررة وقد تأيد هذا الدفاع بما شهد به المحاسب الضـرائبى بـالجلسـة وبمـا ظهـر من المستنـدات المقـدمـة من المتهم للمحكمة ـ وهو دفاع جوهرى ـ فانه كان متعينا على المحكمة أن تسعى الى تحقيقه بلوغا لغاية الأمر فيه وتحرى مدى صدقه . اذ لو ثبتت صحته لتغير وجه الرأى فى الدعوى ـ أما وهى لم تفعل فان الحكم المطعون فيه يكون قاصرا قصورا يعيبه ويستوجب نقضه .

كما قضى بأن : اوجب القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى المادة ٨٥ مكرراً الزام المتهم بتعويض لا يقل عن ٢٥ ٪ ولا يجاوز ثلاثة امثال مـا لم يدفـع من الضريبـة . ولما كـان الحكم المطعـون فيه قـد نسب بالتعويض المقضى به على الطاعن إلى مبلغ الضريبة المفروضة عليه فى السنة المالية موضوع الربط دون ان يحدد المبالغ المنسوب إلى الطاعن الاحتيال باخفائها ، وكان هذا الجزاء النسبى المشار اليه فى المادة سالفة الذكر إنما ينسب إلى ما لم يدفع من الضريبة فى الميعاد المقرر ، وهو الجزء الذى كان عرضة للضياع على الدولة لسبب مخالفة الممول للقانون ، فإن الحكم يكون مشوبا بالقصور . [2]

كما يوجب قانون الإجراءات الجنائية بنص المادة ٣١٠ فى كـل حكم بالإدانة أن يشتمل على بيان الواقعة المستوجبة للعقوبة بيانا تتحقق

---

(١) (الطعن رقم ٣٤ لسنة ٣٥ ق ١٠ / ٥/ ١٩٦٥ . س ١٦ ص ٤٤٦) .

(٢) (نقض فى ١٠ / ٥/ ١٩٦٥ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ١٦ ، ص ٤٤٦)

به أركان الجريمة والظروف التى وقعت فيها والأدلة التى استخلصت منها المحكمة ثبوت وقوعها من المتهم .

ولما كان الحكم المطعون فيه قد خلا من هذا البيان المعتبر فى القانون بما يحدد عناصر التهمة التى دين بها وهى استعمال طرق احتيالية بإخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة ، فلم يبين وجه اختلاف الرسوم المدفوعة من الطاعن للجمارك عن الوارد فى إقراراته وشواهد هذا الاختلاف وأدلته على ثبوت الإحتيال فى جانب الطاعن ، ولا حاصل الشهادة الصادرة من مصلحة الجمارك بشأن نشاطه داخل الجمرك وكيف اختلف ما ورد بها عما ادعاه فى الإقرار المقدم منه لمصلحة الضرائب ، ولا وجه قصور هذه الشهادة عن شمول نشاطه كله ، ومرجع هذا القصور ، مما يعجز محكمة النقض عن مراقبة صحة تطبيق القانون على الواقعة كما أوردها الحكم .[1]

المبحث الثانى
الاحتيال فى مجال ضريبة الملاهى

النص القانونى

تنص المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهى على أنه :

« كل من امتنع عن تقديم الاخطار المنصوص عليه فى المادة ١١ (واجب الاخطار على صاحب المحل أو المستغل على اقامة حفلة أو سلسلة حفلات الاخطار إلى إدارة ضريبة الملاهى) ولم يقدمه فى الميعاد

---

(١) نقض فى ٧ فبراير ١٩٦٧ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ١٨ ، ص ٧٨ .

المقرر أو أمتنع عن إعطاء البيانات التى يطلبها الموظفون المختصون إذا أعطى بيانات غير صحيحة اذ قاوم أو منع أو حاول منع الموظفين من القيام بعملهم ، وكذلك كل من وزع أو باع تذاكر غير مختومة بخاتم الضريبة اذ استعمل طرقا قصد بها أو نشأ عنها التخلص من أداء الضريبة أو الانتقاص منها أو التأخر فى أدائها عوقب بغرامة لا تجاوز خمسين جنيها ، فضلا عن جواز الحكم بإغلاق المحل مدة لا تتجاوز خمسة عشر يوما ، وذلك مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أى قانون آخر » .

وفى جميع الاحوال يلزم المخالف بأداء باقى الضريبة مع زيادة تساوى ثلاثة أمثالها تضاعف فى حالة العود .

وقد قضى أن : تقضى الفقرة الثانية من المادة ١٤ من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ ـ فى شأن فرض ضريبة على المسارح وغيرها من محال الفرجة والملاهى ـ بأنه « فى جميع الأحوال يلزم المخالف بأداء باقى الضريبة مع زيادة تساوى ثلاثة أمثالها تضاعف فى حالة العود » ـ ولما كانت هذه الزيادة لا تخرج فى طبيعتها عن الزيادة أو التعويض المشار إليه فى القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم والتى جرى قضاء محكمة النقض على اعتبارها عقوبة تنطوى على عنصر التعويض ، وكان يترتب على ذلك أنه لا يجوز الحكم بها الا من محكمة جنائية ، وأن الحكم بها حتمى تقضى به المحكمة من تلقاء نفسها بغير طلب من الخزانة أو تدخل منها فى الدعوى ودون أن يتوقف ذلك على تحقيق وقوع ضرر عليها ، وأنه لا يجوز للادارة الضريبية الادعاء مدنيا بطلب توقيعها ، لأن طلب الحكم بها حق للنيابة العامة وحدها وهى التى تقوم بتحصيلها وفقا للقواعد الخاصة بتحصيل المبالغ المستحقة لخزانة الدولة ، فان أخطأت المحكمة بعدم الحكم بها كان للنيابة العامة وحدها سلطة الطعن فى الحكم ، وأنه لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها لأن فكرة وقف التنفيذ لا تتلاءم مع الطبيعة المختلطة للغرامة الضريبية ـ فان ما انتهى اليه الحكم المطعون فيه ـ مؤسسا عليه قضاءه ـ من تكييف

تلك الزيادة فى الضريبة بأنها تعويض مدنى يحق لمصلحة الضرائب وحدها بالمطالبة به أمام المحكمة المدنية - يكون غير صحيح فى القانون .(١)

وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن الزيادة فى الضريبة المنصوص عليها فى الفقرة الثانية من المادة ١٤ من القانون ٢٢١ لسنة ١٩٥١ هى من قبيل التعويض للدولة فى تقليل ما ضاع عليها من الضريبة أو ما كان عرضة للضياع فيما يسبب مخالفة الممول للقانون ، وينسب الى ما لم يدفع من الضريبة فى الميعاد المحدد . والقول بأن هذه الزيادة لا يحكم بها الا إذا كانت الرسوم المستحقة لم تؤد كلها أو بعضها الى حين رفع الدعوى العمومية غير صحيح . ولما كان الثابت مما أورده الحكم أن الحفلات التى يستحق عليها الرسم أثبت خلال شهر فبراير سنة ١٩٥٩ وأن المطعون ضده لم يؤد الضريبة المستحقة عليه الا بعد تحرير المحضر ضده فى ٥ مارس سنة ١٩٥٩ وكانت المادة السابعة من القانون المشار إليه تقضى بأنه « على أصحاب المحال والمستغلين لها أن يؤدوا الضريبة اما مقدما أو فى ذات اليوم أو فى اليوم التالى لاقامة الحفلة على الأكثر وذلك بالطريق والأوضاع التى تعين بقرار وزارى » - فان الحكم المطعون فيه اذ أغفل القضاء بالزام المطعون ضده بزيادة تعادل ثلاثة أمثال مجموع الضريبة التى تأخر سدادها عن الميعاد المحدد فى القانون يكون معيبا مستوجبا نقضه وتصحيحه .(٢)

وإن قيام جريمة عدم أداء ضريبة الملاهى فى الميعاد القانونى المعاقب عليها بالمادة السابقة من القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ رهن بمجرد العقود عن اداء الضريبة فى الميقات الذى ضربه الشارع ووفقا للطرق والأوضاع التى رسمها . أما العقوبة المنصوص عليها فى المادة الرابعة عشرة من القانون المشار إليه فهى مقررة لمخالفة أحكام هذه

---

(١) الطعن رقم ٢٦٤٢ لسنة ٣٢ ق . جلسة ٢٦ / ٣ / ١٩٦٥ . س ١٤ ص ٢٤٩

(٢) الطعن رقم ٢٦٤٢ لسنة ٣٢ ق . جلسة ٢٦ / ٣ / ١٩٦٥ . س ١٤ ص ٢٤٩

المادة ومن بينها استعمال طرق قصد بها أو نشأ عنها التخلص من أداء الضريبة أو الانتقاص منها أذ التأخر فى أدائها وكذلك لمخالفة أى حكم آخر من أحكام ذلك القانون ومن بينها الأخلال بتنفيذ الالتزام بأداء الضريبة فى المواعيد القانونية وفقا لنص المادة السابعة منه ؛ ومن ثم فإن كلا من هاتين الجريمتين تكون قائمة بذاتها ويكون الربط بينهما باشتراط استعمال طرق للتخلص من أداء الضريبة كعنصر فى جريمة العقود عن أدائها فى الميعاد المحدد قانونا على غير أى سند من القانون . لما كان ذلك وكانت ، ما تمسكت به الطاعنة من الصعوبات التى يلاقيها الممولون فى الوفاء بدين الضريبة - بفرض انها اثارتها أمام محكمة الموضوع - ليس من شأنه أن يؤثر فى مسئوليتها الجنائية ، ومن ثم فلا تثريب على الحكم إن التفت عن الرد عليها .[١]

المبحث الثالث

جريمة استعمال طابع دمغة سبق استعماله

١١٠ - تمهيد
١١١ - الاستعمـــال
١١٢ - الموضوع
١١٣ - القصد الجنائى
١١٤ - العقوبـة .

١١٠ - تمهيد :

نصت المادة ٣١ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على معاقبة كل من استعمل أو باع أو شرع فى بيع طوابع دمغة سبق استعمالها مع علمه بذلك .

---

(١) نقض فى ٨ مايو ١٩٦٧ ، مجموعة أحكام النقض الجنائية السنة ١٨ ، ص ٦٣٠ .

ولما كان الوفاء بضريبة الدمغة قد يتم عن طريق لصق طوابع معينة فان المشرع الضريبى رغبة منه فى التحقق من صحة هذا الوفاء نص على معاقبة من يوهم الإدارة الضريبية بهذا الوفاء عن طريق استعمال طوابع دمغة سبق استعمالها ، كما عاقب من يبيع أو يشرع فى بيع هذه الطوابع درء الخطر استعمالها .

واستعمال طابع دمغة سبق استعماله يمثل صورة متميزة لجريمة الاحتيال الضريبى ، لما يترتب عليه من التخلص من أداء الضريبة عن طريق الوفاء الصورى لها .

وندرس فيما يلى (أولا) أركان هذه الجريمة ، (ثانيا) عقوبتها .

المطلب الأول
أركان الجريمة

تتطلب هذه الجريمة ركنا ماديا هو فعل الاستعمال ، وينصب هذا الفعل على موضوع هو طابع الدمغة الذى سبق إستعماله ، وتتطلب الجريمة توافر قصد جنائى لدى الجانى .

(١) الركن المادى (الإستعمال)

١١١ - المراد بالإستعمال :

نصت المادة ١٥ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة على أنه تؤدى ضريبة الدمغة بطرق عدة من بينها لصق طوابع الدمغة .

ولا يعد إستعمالا مجرد نزع طابع الدمغة من مكـانة وحيـازته بقصد إستعماله ـ وذلك دون الإخـلال باعتبـار الاستيلاء عـلى هذا الطابع بقصد التملك جريمة سرقة أو اختلاس حسب الأحوال .

ويتعين للعقاب على طابـع دمغة سبق إستعمـاله أن يـرد هذا اللصق على محرر خاضع لضريبة لصق الدمغة مما يتعين معـه تحديـد المقصود بهذا المحرر .

المحرر الخاضع لضريبـة الدمغـة : لم يترك القـانون للممـول اختيار طريق سداد ضريبة الدمغة بل حـدد الأحوال التى يجـوز فيها الالتجاء إلى كل طريق منها .

ويقتضى العقاب على الاحتيال الضريبى الذى تنطوى عليه هذه الجريمة أن يكون المحرر الـذى لصق عليه الـطابع خـاضعا لضـريبة الدمغة ، وأن يجوز سداد الدمغة المستحقة عليه بطريق اللصق .

ولما كان القانون لم يعاقب على الشروع فى هذه الجريمة أو محاولة ارتكابها ، ومن ثم فلا عقاب على من يلصق طابع دمغة سبق استعماله على محرر لا يخضع لضريبة الدمغة أو لا يجوز سداد هذه الضريبة فيه عن طريق اللصق .

(٢) الموضـــوع

١١٢ ـ يتعـين أن يـرد الاستعمـال عـلى طـابـع دمغـة سبق استعمـاله . فـلا عقاب عـلى استعمال الـورق المدمـوغ الـذى سبق استعماله . إلا أنه لما يجوز للممولين تحرير عقودهم ومحرراتهم الخاضعة لضريبة دمغة الاتساع على غير الورق الذى تعده مصلحة الضـرائب بشرط أن يلصقوا عليه طابع دمغة بالقيمة المستحقـة ، فإنـه لا يجوز استعمال طابع دمغة سبق لصقه على أحد هذه الأوراق .

والمـراد بسبق استعمال الـطابع هـو سبق لصقـه وفقـا للمعنى السالف بيانه فى الركن السابق . فاذا أخطأ الممول ولصق طابع دمغة على محرر غير خاضع لضريبة الدمغة أو لا يجوز فيه وفاء هذه الضريبة بطريق اللصق ثم تنبه إلى ذلك ، فان هذا الطابع لا يعتبر مستعملا بحيث يجوز للممول إعادة استعماله فى محرر آخر . إلا أن مجرد ثبوت سبق لصق الطابع فى محرر آخر يعد قرينة على سبق إستعماله ، وعلى المتهم عبء إثبات العكس .

ولا عبرة بما إذا كان الطابع المستعمل يقل فى القيمة عن مبلغ الضريبة المستحقة أو لا ـ ما دام من شأن لصق مثل هذا الطابع الايهام بأداء جزء من الضريبة .

ولا يؤثر فى وقوع الجريمة أن ينزع الجانى الطابع المستعمل بعد إعادة استعماله .

(٣) الركن المعنوى (القصد الجنائى)

١١٣ ـ جـريمة استعمـال طابـع دمغة سبق استعمـاله جـريمة عمدية ، ولذا يتعين توافر القصد الجنائى فيها .

والقصد الجنائى اللازم توافره فى هذه الجريمة هو القصد الجنائى العام ، ويتحقق بالعلم والإرادة .

فبالنسبة إلى عنصر العلم يتعين أن يعلم الجانى بأن الطابع الذى يستعمله قد سبق استعماله . ويتعين أن تتجه إرادة الجانى إلى استعمال الطابع المستعمل ، فاذا نزعه من مكانه بنية استعماله إلا أن شخصاً آخر سرقه واستعماله فلا محل لأن تنسب إليه الجريمة .

المطلب الثانــى
عقوبة الجريمة

١١٤ ـ نصت المادة (٣١) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على أن يعاقب كل من ارتكب هذه الجريمة بالحبس مدة لا تتجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن عشرة جنيها ولا تتجاوز خمسين جنيها أو باحدى هاتين العقوبتين .

ويلاحظ أن المادة (٣١) من هذا القانون قد نصت على أنه يكلف المخالف بلصق طوابع دمغة سليمة تعادل قيمة الطوابع المعاد استعمالها .

المبحث الرابع
جريمة اساءة استعمال أختام دمغة الضرائب

١١٥ ـ تمهيد :

نصت الفقرة ب من المادة (٣٠) من القانون رقم ١١١ سنة ١٩٨٠ باصدار ضريبة الدمغة على أنه يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز ستة شهور وبغراة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تتجازو مائة وخمسين جنيها أو بأحدى هاتين العقوبتين كل من تعمد من موظفى الحكومة وغيرهم إساءة استعمال أختام دمغة الضرائب بطريقة من شأنها ضياع حق على خزانة الدولة .

وقد جاءت هذه المادة لحماية المصلحة الضريبية من خطر الإيهام بأداء ضريبة الدمغة عن طريق إساءة استعمال أختام الدمغة المعدة لوضعها على بعض المحررات اثباتا لوفاء هذه الضريبة .

وتقابل هذه الجريمة ما نصت عليه المادة (٢٠٧) من قانون العقوبات من أنه يعاقب بالحبس كل من استحصل بغير حق على أختام الحكومة الحقيقية أو اختام أحدى المصالح أو أحدى جهات الإدارة العمومية واستعملها استعمالا مضر بمصلحة الحكومة أو بلادها أو آحاد الناس .

وإن كان المشرع قد نص على المادة (٢٠٧) عقوبات المذكورة فى باب التزوير ، إلا أنها لا تعد من التزوير فى شىء ، وقد آثرنا أن ندرس الجريمة موضوع البحث فى باب الإحتيال الضريبى لما قد يترتب عليها من إيقاع الإدارة الضريبية فى الغلط نتيجة لايهامها بأداء ضريبة الدمغة خطأ .

ركنا الجريمة :

لوجود هذه الجريمة يجب أن يتوافر الركنان الآتيان : (أولا) إستعمال أختام دمغة الضرائب بمعرفة موظفى الحكومة أو غيرهم . وأن يكون من شأن هذا الاستعمال أن يؤدى إلى الإضرار بالمصلحة الضريبية للدولة . (ثانيا) القصد الجنائى .

المطلب الأول
الركن المادى

(أ) استعمال أختام دمغة الضرائب

١١٦ ـ يتعين أن ينصب الإستعمال على أختام الدمغة المعدة لإثبات الوفاء بهذه الضريبة أما إساءة إستعمال طابع الدمغة فقد تكفلت بتجريمه الفقرة ب من المادة ٣٠ من قانون الدمغة . ولا يشترط ـ خلافا لما نصت عليه المادة ٢٧ عقوبات ـ أن يستحصل الجانى على الخاتم بغير حق[1] ، فينطبق النص ولو كان الختم المستعمل فى عهدة من استعمله بحكم وظيفته أو عمله .

ويتم الاستعمال عن طريق وضع الختم على المحرر . ولا يشترط أن يكون الجانى موظفاً عموميا أو من آحاد الناس .

(ب) أن يكون من شأن هذا الاستعمال أن يؤدى إلى الإضرار بالمصلحة الضريبية للدولة .

١١٧ ـ نصت الفقرة ب من المادة (٣٠) على معاقبة من يسىء إستعمال أختام دمغة الضرائب بطريقة من شأنها ضياع مال على خزانة الدولة . وإذن فلا يكفى للعقاب على هذه الجريمة مجرد حيازة الأختام ولا حتى مجرد إستعمالها ، وإنما يجب أن يكون هذا الإستعمال من شأنه إلحاق الضرر بالمصلحة الضريبية للدولة . وهذا الضرر لا يتحقق إلا إذا انصب الإستعمال على محرر مما تستحق عليه ضريبة الدمغة ، ومما يجيز القانون فيه الوفاء بهذه الضريبة عن طريق وضع الختم . فهذان

---

(١) السعيد مصطفى السعيد ـ جرائم التزوير ـ المرجع السابق ـ ص ٦٨ هامش ٢ .

الشرطان معا لازمان للقول بأن وضع الختم من شأنه الإضرار بمصلحة الدولة الضريبية . فلا يتحقق هذا الضرر إذا استعمل الختم فى محرر لا تستحق عن ضريبة الدمغة أو لا يجوز فيه الوفاء فيه بهذه الوسيلة .

المطلب الثانى
القصد الجنائى

۱۱۸ ـ هذه الجريمة عمدية يتعين فيها توافر القصد الجنائى وينحصر فى علم الجانى بأنه يستعمل ختما من أختام دمغة الضرائب ، وأن استعماله إياه من شأنه أن يسبب ضررا للمصلحة الضريبية للدولة هذا فضلا عن اتجاه إرادة الجانى إلى إستعمال الختم .

العقوبة :

۱۱۹ ـ يعاقب مرتكب هذه الجريمة بالحبس مدة لا تجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تجاوز مائة وخمسين جنيها أو بإحدى هاتين العقوبتين .

فإذا ثبت أن الجانى قد استحصل على الختم بدون وجه حق ، بأن لم يكن الختم فى عهدته أو معه بحكم وظيفته فإنه يعتبر مرتكبا للجريمة المنصوص عليها فى المادة ۲۰۷ عقوبات فضلا عن هذه الجريمة ، الأمر الذى ينشىء تعددا معنويا للجريمتين مما يتعين معه تطبيق عقوبة الجريمة الأشد الواردة (المادة ۲۰۷ عقوبات) وهى الحبس .

الباب الثانى

جرائم التزوير الضريبى

تدرس فى هذا الباب الجرائم الآتية :

(١) جريمة تقليد علامات وطوابع الدمغة وتداولها .
(٢) جريمة التزوير فى الاقرارات الضريبية .

الفصل الأول

جريمة تقليد علامات وطوابع الدمغة والتعامل فيها

١٢٠ ـ تمهيد ١٢١ ـ الركن المادى ١٢٢ ـ المحل ١٢٣ ـ الجريمة المنصوص عليها فى المادة ٢٠٦ عقوبات ١٢٤ ـ صورة الركن المعنوى ١٢٥ ـ رأينا فى الموضوع ١٢٦ ـ العقوبة .

١٢٠ ـ تمهيد :

نصت المادة (٣٠) أ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ بشأن ضريبة الدمغة على أنه « يعاقب بالحبس مدة لا تجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تجاوز مائة وخمسن جنيها أو

بإحدى هاتين العقوبتين كل من صنع مطبوعات أو نماذج مهما تكن طريقة صنعها تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وأختام وطوابع لمصلحة الضرائب . كما يعاقب بذات العقوبات كل من وزع أو عرض للبيع تلك المطبوعات والنماذج مع علمه بذلك ، ونصت المادة ٢٢٩ / ١ و ٢ من قانون العقوبات المعدلة بالقانون رقم ١٥٢ لسنة ١٩٥٦ على أنه « يعاقب بالعقوبات المدونة فى المادة السابقة (الحبس لا تتجاوز ستة أشهر وبغرامة لا تزيد على خمسمائة جنيها أو بإحدى هاتين العقوبتين) من صنع أو حمل فى الطرق للبيع أو يوزع أو عرض للبيع مطبوعات أو نموذجات مهما كانت طريقة صنعها تشابه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع مصلحتى البوستة والتلغرافات المصرية أو مصالح البوستة والتلغرافات فى البلاد الداخلة فى إتحاد البريد مشابهة تسهل قبولها بدلا من الأوراق المقلدة .

ويعتبر فى حكم علامات وطوابع مصلحة البريد قسائم المجاوبة الدولية البريدية » .

قد استهدف المشرع من العقاب على هذه الجريمة ، عدم تعريض المصلحة الضريبية للخطر المترتب على تقليد علامات وطوابع الضرائب والبريد والتلغراف وتداولها .

وسندرس فيما يلى أركان هذه الجريمة ثم العقوبة المقررة بها .

أركان الجريمة :

يستلزم لقيام هذه الجريمة ارتكاب الأفعال المعاقب عليها وهى ما تمثل ركنها المادى ، وأن ترد على مطبوعات أو طوابع مصلحة الضرائب والبريد والتلغراف وهى ما تمثل محل الجريمة ، وأن يتوافر القصد الجنائى لدى الجانى .

المبحث الأول
الركن المادى

(١) الفعــل

١٢١ - يتحقق هذا الركن بتوافر أحد الأفعال الآتية . (١) الصنــع (٢) الحمــل فى الــطرق للبيــع . (٣) التــوزيــع . (٤) العرض للبيع .

(١) **الصنع** : يراد بالصنع فى هذا الصدد معنى التقليد أى صنع شىء كاذب ليشبه شيئاً صحيحا ، وهو ما أفصح عنه المشرع فيما نص عليه من المعاقبة على صنع مطبوعات أو نموذجات مصلحة الضرائب إذا كانت تشابهه بهيئتها الظاهرة علامات وطوابع مصلحة الضرائب والبريد والتلغراف مشابهة تسهل قبولها بدلا من الأوراق المقلدة .

وقد ذهب رأى إلى أن المشرع لا يتطلب فى هذه الجريمة التقليد وإنما مجرد المشابهة فى الهيئة الظاهرة مشابهة تسهل قبول المطبوعات أو النموذجات .[١]

والواقع من الأمر أن التقليد يتحقق بمجرد المشابهة التى تسهل قبول الأوراق المصنوعة ، ولا يشترط فيه أن يصل إلى درجة معينة من الاتقان وإنما يكفى أن يتحقق به إمكان التعامل بالشىء المقلد . وهو ما عناه المشرع على ما يبين من صريح نص المادة ٣٠ أ المذكورة .[٢]

---

(١) الجرائم المضرة بالمصلحة العمومية سنة ١٩٥٨ للأستاذ الدكتور على راشد طبعة ١٩٥٨ ص ١٣٩ .

(٢) نقض ٣ أكتوبر سنة ١٩٥٥ مجموعة الأحكام س ٦ ص ١١٨ رقم ٣٤٤ ، ١٨ نوفمبر سنة ١٩٣٥ مجموعة القواعد جزء ٣ ص ٤٩٩ رقم ٣٩٨ .

(٢) **الحمل فى الطرق للبيع** : يراد بحمـل الأوراق المقلدة إحرازها فعـلا أى مجرد الاستيـلاء ماديـا على العـلامات أو الـطوابع المقلدة . ولا فرق بين أن يكون الإحراز عرضيا طارئاً أو قانونيـاً على سبيل الملكية أو الأمانة على أنه لا يكفى مجرد هذا الاحراز بل يشترط فوق ذلك أن يكون فى الطرق العامة وبقصد البيع . وتستخلص محكمة الموضوع هذا القصد من ظروف الدعوى وملابستها دون معقب على اطمئنانها من محكمة النقض .

(٣) **التوزيع** : ويقصد به تسليم المـطبوعـات إلى عدد من الأفـراد . ولا أهميـة لـطبيعـة العـلاقـة بـين الجـانى ومن وزع عليـه المطبوعات ، فلا عبرة بكونهم من جمهور الناس أو من أخصائه . ذلك بخلاف مدلول التوزيع كطريق من طرق العلانية المنصوص عليها فى المادة (١٧١) عقوبات كما لا يشترط أن يكون التوزيع قد بلغ حداً معينا أو أن يتم بقصد البيع أو الفرجة .

(٤) **العـرض للبيـع** : ويقصـد بـه عـرض العـلامـات أو المطبوعات المقلدة على أفراد الناس لشرائها أو الاعلان عنها للشراء . ولم يشترط القانون أن يتم العرض على الجمهور دون تميز ، ولذا فإنه يستوى أن يتم العرض على أحد أحاد الناس أو على الجمهور عامة .

٢ ـ المحـــل

١٢٢ ـ تقع الجريمة المنصوص عليها فى كل من المادة ٣٠ أ من القـانون رقم ١١١ سنـة ١٩٨١ والمادة ٢٢٩ عقـوبات عـلى الأشياء الآتية :

(١) علامات وطوابع مصلحة الضرائب ، ويقصد بها طوابع وعلامات الدمغة . ويعتبر كذلك كل ما يصلح لاعتباره بذاتها وسيلة

لتحصيل ضريبة الدمغة ، فينطوى تحتها طوابع الدمغة المشتقة بذاتها والدمغات المطبوعة على الأوراق المعدة لتشديد ضريبة دمغة الاتساع .

ولا يعد من قبيل العلامات والطوابع تصريح مصلحة الضرائب باستعمال الآلة المعدة لدفع الأوراق أو نماذج مصلحة الضرائب المعدة لتقديم الاقرارات عليها .

(٢) علامات وطوابع البريد :

وقد سبق أن قلنا أن المشرع الضريبى لا يحمى بحسب الأصل سوى المصلحة الضريبية الوطنية ما لم ينص على خلاف ذلك . ومن قبيل هذا الاستثناء ما نصت عليه المادة ٢٢٩ عقوبات من امتداد الحماية المنصوص عليها فى هذه المادة إلى علامات وطوابع البريد والتلغراف فى البلاد الداخلة فى اتحاد البريد ، وكذا قسائم المجاوبة الدولية البريدية .

استبعاد آلة الختم والتأشيرات : لما كان المشرع قد أفصح على ما يبين من نص المادة ٣٠ أ من قانون الدمغة والمادة ٢٢٩ عقوبات على أن محل الجريمة هو مطبوعات أو نموذجات فإنه لا يدخل فى نطاق التجريم آلة التمغة أو العلامة ، وكذا مجرد تأشيرة قسم ضريبة الدمغة بما يفيد أداء هذه الضريبة فى بعض الأحوال .

المبحث الثانى
الركن المعنوى

١٢٣ ـ الجريمة المنصوص عليها فى المادة ٢٠٦ عقوبات : نصت المادة (٢٠٦) من قانون العقوبات على أنه يعاقب بالأشغال الشاقة المؤقتة أو السجن كل من قلد أو زور أختام أو تمغات أو علامات

أحد المصالح أو احدى جهات الحكومة وكذا كل من استعمل هـذه الأشياء أو أدخلها فى البلاد المصرية مع علمه بتقليدها أو بتزويرها .

ومن المقـرر أن هذه الجـريمة تستلزم تـوافر القصـد الجنائى . ولا يكفى مجرد القصد العام بل يتعين توافر القصد الخـاص وهو أن يكون لدى مـرتكبها نيـة إستعمال الشىء المقلد أو المـزور إستعمالا ضارا[1] .

١٢٤ - صورة الركن المعنـوى فى الجريمـة محل البحث

من المقرر أن هذه الجريمة من الجرائم العمدية ، فيتعين تـوافر القصد الجنائى العام لقيامها ، إنما تبدو صعوبة البحث فى مدى اشتراط توافر القصد الخاص أسوة بالمادة (٢٠٦) عقوبات ، فذهب رأى إلى أن هذه الجريمة لا تستلزم قصدا جنائيا خـاصا كـالذى تتـطلبه المـادة (٢٠٦) ، بل يكفى أن يرتكب الجانى الفعل المنصوص عليه عن عمد وارادة وأن عبارة « صنع المطبوعات أو النموذجات المشابهة » لا يفيد ضرورة توافر نية الغش ، بل قد يكون لأغراض مشروعة فى الأصل . وأن الشارع عاقب على هذه الجريمة لما عساه أن يقع من الضرر بسبب إختـلاط الطوابـع والأوراق الصحيحة بـالمطبـوعات أو النمـوذجات المشابهة وتعذر التمييز بين النوعين على بعض الناس .

وذهب رأى آخر[2] إلى ضرورة توافر القصد الجنائى الخاص فى الجريمة المنصوص عليها فى المادة (٣٠) أ من قانون الدمغة والمادة ٢٢٩

---

(١) انظر جندى عبد الملك - جزء ٢ - ص ٣٤٥ رقم ١٢ .

(٢) السعيد مصطفى السعيد - جرائم التزوير - طبعة ١٩٥١ ؛ محمود مصطفى - القسم الخاص - طبعة ١٩٥٨ ؛ على راشد المرجع السابق - ص ١٤١ ؛ محمود ابراهيم اسماعيل - شرح جرائم الاعتداء على النفس والتزوير - طبعة ١٩٤٨ - ص ١٨٣ .

عقوبات ، استناداً إلى أنه لا محل للقول بأن لفظ « صنع » التى استعملها المشرع فى هاتين المادتين تغاير لفظى « تقليد وتزوير » الواردتين فى المادة ٢٠٦ عقوبات ـ وذلك لأن الصنع لا يخرج عن كونه تقليداً للشيء الصحيح ، وهو ما أفصح عنه المشرع صراحة فيما عبر عنه الأوراق المقلدة ، وأنه لو أراد المشرع العقاب على التقليد مجردا عن نية الغش لنص على ذلك صراحة كما فعل فى المادة ٢٠٤ مكرراً (أ) من قانون العقوبات . إذ نصت على معاقبة كل من صنع أو باع أو زرع أو حاز بقصد البيع أو التوزيع لأغراض ثقافية أو علمية أو صناعية أو تجارية قطعاً معدنية أو أوراق مشابهة فى مظهر ما للعملة المتداولة فى مصر أو الأوراق البنكنوت المالية التى أذن بإصدارها قانونا إذا كان من شأن هذه المشابهة إيقاع الجمهور فى الغلط . هذا إلى ما جاء فى تعليقات الحقانية على المادتين عقوبات قديم (المقابلتين للمادتين ١٩٢ و ١٩٣ عقوبات قديم) . وبالإضافة إلى ذلك فإن من يحمل الطوابع أو العلامات المقلدة فى الطريق للبيع أو يوزعها لا يفعل ذلك إلا إذا كانت قد توافرت لديه نية الغش .

وخلاصة هذا الرأى أن الجريمة موضوع البحث هى ما يتعين فيه توافر القصد الخاص ، وعندئذ يتعين توقيع عقوبة الجنحة المنصوص عليها المادة (٣٠) من قانون الدمغة والمادة ٢٢٩ عقوبات كاستثناء للعقوبة المنصوص عليها فى المادة (٢٠٦) عقوبات .

وأخيراً سنحت الفرصة أمام محكمة النقض لكى تدلى برأيها فى هذا الخلاف فقضت فى حكم لها .[1] « إن طوابع الدمغة وإن كانت من علامات إحدى المصالح الحكومية التى تعاقب على تقليدها المادة ٢٠٦ من قانون العقوبات والمادة ٢٧ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ (القانون القديم) إلا أن القصد الجنائى الذى يتطلبه نص المادة (٢٠٦) عقوبات يختلف عن القصد الجنائى الذى تتطلبه المادة ٢٧ من

---

(١) نقض ٣ فبراير سنة ١٩٥٩ ـ مجموعة الأحكام س ١٠ ـ ص ١٥٥ ررقم ٣٣ .

القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، فالقصد الجنائى فى المادة (٢٠٦) قصد خاص هو العلم بتجريم الفعل ونية استعمال الشىء المقلد أو المزور استعمالا ضاراً بمصلحة الحكومة أو بمصلحة الأفراد وهو مفترض من التقليد أو التزوير ، أما القصد الجنائى فى المادة الأخرى الخاصة بعلامات الدمغة فقصد عام وهو مجرد العلم بالتقليد أو التزوير دون إذن الجهات المختصة ، ولو كان ذلك لأغراض ثقافية أو علمية أو فنية أو صناعية ، مما لا يتوافر به القصد الجنائى المنصوص عليه فى المادة ٢٠٦ من قانون العقوبات ، والمادة ٢٧ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ هى من قوانين البوليس المقصود بها توقى تداول هذه الدمغات فى ذاته دون أن يلابس هذا التداول نية الغش أو باعث آخر غير مشروع ، يدل على ذلك المقارنة بين الألفاظ والعبارات المنصوص عليها فى المادتين ، فالشارع قد استعمل فى المادة ٢٠٦ عقوبات لفظ « قلد » و « زور » و « استعمل » بينما هو فى المادة الأخرى قد استعمل ألفاظا أخرى غيرها هى « صنع » أو « حمل » أو « وزع » أو « عرض للبيع » مطبوعات أو نموذجات مهما كانت طريقة صنعها تشابه بهيئتها الظاهرة طوابع الدمغة ، كما يدل على ذلك أن المشرع أضاف المادة (٢٧) من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ومثيلتها المادة (٢٢٩) من قانون العقوبات لمواجهة حالة خاصة عبر عنها فى بعض المذكرات التفسيرية لهذه القوانين لم تكن تدخل فى نطاق المادة ٢٠٦ عقوبات وهى تداول تلك الدمغات والطوابع حتى ولو لم يكن صنع نماذجها مقصوداً به استعمالها استعمالا ضاراً بمصلحة الحكومة أو الأفراد .

لما كان ذلك ، وكان حاصل ما تقدم أن المادة (٢٠٦) عقوبات هى الأصل وهى تقضى بعقوبة الجناية على تقليد طوابع الدمغة متى كان حاصلا بنية الغش ، وهذه النية مفترضة تثبت بثبوت التقليد فى ذاته ، أما المادة (٢٧) من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ بتقرير رسم الدمغة فهى استثناء من هذا الأصل إذ تعاقب بعقوبة الجنحة على التقليد متى كان بريئاً من نية الغش وحصل بغير إذن وعلى الطاعن وحده

إثبات عكس هذا القصد المفترض ، وكان الحكم قد أثبت أن الطاعن قلد دمغات مصلحة الضرائب ليجريها مجرى الدمغات الصحيحة فى التعامل وكان ذلك بنية الغش الذى يعتبر مفترضاً لا بنية استعمالها نموذجا فنيا أو صناعيا أو تجارياً أو غير ذلك من الأغراض البريئة فى الأصل والتى توجب تطبيق عقوبة الجنحة المنصوص عليها فى المادة (٢٧) من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ وكان الطاعن لم يدفع أمام محكمة الموضوع بأن قصده من التزوير كان شيئاً مما ذكر ، وإنما قال قولا عاما عارياً عن دليله لعدم انطباق المادة (٢٠٦) من قانون العقوبات على واقعة الدعوى مع أنه هى الأصل المنطبق ـ لما كان ما تقدم ، فإن الحكم إذ أعمل المادة المذكورة فى حق الطاعن يكون قد طبق القانون تطبيقاً صحيحا . يضاف إلى كل ذلك أن الحكم أثبت أيضاً أن الطاعن قلد العلامة المائية المؤلفة من الهلال والنجوم الثلاثة والمطبوعة على أوراق الدمغة وهى إحدى العلامات الخاصة بالحكومة والتى يعاقب على تقليدها بالمادة ٢٠٦ من قانون العقوبات ، ومن ثم فلا مصلحة إذن للطاعن فيما أثاره ولا وجه لما ينعاه » .

وخلاصة ما انتهت إليه محكمة النقض فى هذا الحكم :

(١) أن كلا من المادة (٢٧) من قانون الدمغة (القانون القديم) والمادة (٢٢٩) عقوبات هى من قوانين البوليس المقصود بها توقى تداول الدمغات والطوابع الأخرى حتى ولو لم يكن صنع نماذجها مقصودا به استعمالها استعمالاً ضارا بمصلحة الحكومة أو الأفراد .

(٢) يختلف القصد الجنائى الذى يتطلبه نص المادة (٢٠٦) من قانون العقوبات عن القصد الجنائى الذى تتطلبه الجريمة موضوع البحث .

(٣) العلامة المائية المؤلفة من الهلال والنجوم الثلاثة والمطبوعة

على أوراق الدمغة هى احدى العلامات الخاصة بالحكومة التى يعاقب على تقليدها بالمادة (٢٠٦) عقوبات .

١٢٥ ـ رأينا فى الموضوع

بالنسبة إلى اعتبار الجريمة المنصوص عليها فى المادة (٣٠) من قانون الدمغة والمادة (٢٢٩) عقوبات من قوانين البوليس هو أمر يعوزه تحديد وجه علاقة هذه الجريمة بقانون البوليس . فهذا القانون الأخير لا يسأل الجانى عن مسلك شخصى معيب فى ذاته بقدر ما يسأله عن الضرر أو الخطر الذى حاق بالمجتمع بسببه ، ولهذا فان الصفة الموضوعية للركن المادى تغلب فى جرائم البوليس على الصفة الشخصية للركن المعنوى ، مما يترتب معه افتراض الإثم بمجرد ارتكاب الجريمة .

ولما كانت الجريمة موضوع البحث هى من جرائم قانون العقوبات التى يعتمد تجريمها على ما للدولة فى سلطة العقاب لا سلطة البوليس . فإنه يتعين توافر الركن المعنوى لقيامها .[1] وهو ما أكدته محكمة النقض أذا استلزمت فى جريمة التقليد توافر القصد الجنائى العام . ومن هذه الوجهة لا علاقة لهذه الجريمة بقانون البوليس ، وكل من هنالك أنه لما كانت المصلحة التى يرمى المشرع إلى تحقيقها من تجريم هذا الفعل هى مجرد توقى تداول الطوابع خشية الإضرار بمصلحة الدولة وفقا لما قالته محكمة النقض ـ هى من بين المصالح التى تستهدفها سلطة البوليس ، فإن هذا هو ما يبرر فقط اعتبار النص الذى يقرر هذه الجريمة من قانون البوليس . والخلاصة ان اعتبار الجريمة محل البحث من جرائم البوليس هو أمر يعوزه الدقة .

أما عن اختلاف القصد الجنائى الذى يتطلبه نص المادة (٢٠٦) عقوبات عن القصد الجنائى فى هذه الجريمة فنرى أن القانون لم

---

(١) ديلوجو ـ قانون العقوبات الضريبى ـ المرجع السابق ـ ص ٥٨ رقم ٢٢ .

يستهدف من المعاقبة على هذه الجريمة ما يترتب عليها من الإخلال بالثقة فى أختام الدولة وعلاماتها ، فذلك أمر تكفلت به المادة (٢٠٦) عقوبات ، وإنما استهدف من ذلك حماية المصلحة الضريبية من تعريضها خطر استعمال الطوابع أو العلامات المقلدة كوسيلة للوفاء بالضريبة . ولما كان الأصل فى الجرائم الضريبية كما سبق أن بينا هو أن القانون فيها لا يعتد بالمسلك الشخصى للجانى إلا إذا نص على عكس ذلك كما هو الحال فى جرائم التهريب الجمركى - فإنه لا وجه لاشتراط القصد الجنائى فى هذه الجريمة كصورة لركنها المعنوى ، بل يكفى يتوافر الخطأ فيها عمديا كان أو غير عمدى .

إلا أنه يلاحظ أن تقليد الطوابع أو العلامات لا يتصور وقوعه إلا بفعل عمدى ، ولذا يجب الوقوف عند حد القصد العام الذى يقتضيه فعل التقليد ، ولا محل بعد ذلك للتوغل فى شخصية الجانى والبحث فى نواياه عن القصد الجنائى الخاص .

على أنه لما كان التقليد يفترض معه توافر قصد الغش فأنه يتعين على المتهم حتى يفلت من تطبيق المادة (٢٠٦) عقوبات أن يثبت انتفاء هذا القصد .

أما غير ذلك من صور هذه الجريمة وهى الحمل فى الطرق للبيع أو للتوزيع أو العرض للبيع فنحن نرى أنه لا محل فيها لاشتراط القصد الجنائى بعنصريه تطبيقا لما قلناه بشأن الركن المعنوى فى الجرائم الضريبية . وعلى ذلك فإذا سلم شخص إلى آخر طوابع بريد أو دمغة مقلدة لبيعها أو توزيعها لحسابه فضبط هذا الأخير أثناء حملها فى الطرق للبيع أو أثناء توزيعها أو عرضها للبيع دون أن يعلم بحقيقتها فإنه يعتبر مقترفا للجريمة الضريبية موضوع البحث .[1] ووجه الخطأ فى الفعل

---

(١) وهو أمر متصور خلافا لما ذهب إليه الرأى الثانى من أن هذه الأفعال لابد أن تكون مقترنة بالقصد الخاص .

الذى ارتكبه الجانى أنه لم يبذل قسطا وافرا من الاحتياط والتحرز فلم يتبين كنه الطوابع أو العلامات التى يحملها أو يوزعها أو يعرضها للبيع . ويمكن القول بناء على ذلك أن الدولة وقد عهدت إلى مكاتب البريد يبيع طوابع الدمغة والبريد فإن القانون قد ألقى واجبا على الأشخاص الذى يقومون بهذه المهمة فى التحقق من صحة هذه الطوابع . أما إذا أثبت المتهم أن تقليد الطوابع كان بدرجة كبيرة من الإتقان بحيث لا يمكن لغير الخبراء كشف حقيقته انتفى الخطأ المنسوب إليه .

وإذا اقترنت هذه الجريمة بالقصد الجنائى الخاص فانه يتعين عقاب المتهم بالمادة (٢٠٦) من قانون العقوبات .

ويلاحظ أن مشروع قانون العقوبات الموحد قد نص فى المادة (٣٩٢) على أن « من قلد أو زيف أو زور ورقا مدموغا أو طوابع الخزانة أو طوابع البريد بقصد استعمالها فى وجه غير مشروع أو روجها مع علمه بأمرها يعاقب بالاعتقال المؤقت مدة لا تزيد على خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسين جنيها . وهذه الجريمة من الجرائم العمدية التى يتعين لتوافرها تحقق القصد الجنائى الخاص » .

وأخيرا فإن محكمة النقض فى حكمها الأخير قد استطردت قائلة بأن العلامة المائية المؤلفة من الهلال والنجوم الثلاثة والمطبوعة على أوراق الدمغة هى من العلامات الخاصة بالحكومة التى يعاقب على تقليدها بالمادة (٢٠٦) عقوبات .

وهذا القول محل نظر ولا فائدة منه ذلك أن تقليد طوابع الدمغة يقتضى بالضرورة تقليد العلامة المائية المشار إليها والمطبوعة على أوراق الدمغة . فإذا ما جاءت المادة ٢٧ / ١ من قانون الدمغة القديم وعاقبت على تقليد أوراق الدمغة فان حكمها يسرى بالضرورة على تقليد العلامة المائية المطبوعة على هذه الأوراق ، والقول بغير ذلك لا يتفق مع معنى التقليد الذى عاقب عليه القانون .

ولا فائدة من هذا التمييز ذلك أنه لا يتصور أن يختلف قصد الجانى فى تقليد طابع الدمغة عن قصده فى تقليد العلامة المائية التى هى جزء من هذا الطابع المقلد ، فمتى انتفى القصد الخاص لدى الجانى ، تعين عدم تطبيق المادة (٢٠٦) عقوبات سواء بالنسبة إلى تقليد الطابع أو العلامة المائية .

١٢٦ - العقوبة

يعاقب على هذه الجريمة بالحبس مدة لا تجاوز ستة شهور وبغرامة لا تقل عن خمسين جنيها ولا تجاوز مائة وخمسين جنيها أو بإحدى هاتين العقوبتين .

إلا إذا توافر القصد الجنائى الخاص لدى الجانى فانه فى هذه الحالة يعتبر مرتكبا للجريمة المنصوص عليها فى المادة (٢٠٦) عقوبات فضلا عن هذه الجريمة ، مما يولد تعددا معنويا للجريمتين يتعين معه عقاب الجانى بعقوبة الجريمة الأشد (المادة ٢٠٦ عقوبات) .

وقد قضى إن كل ما تشترطه المادة ١٠ من الجدول الثالث الملحق بالقانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ لاستحقاق الدمغة عن الاعلانات هو أن تكون الاعلانات مما يوزع باليد . فمتى كان الحكم قد أثبت ذلك على المتهم بناء على اعتبارات أوردها ، ولم يكن المتهم قد سدد رسم الدمغة المستحق ، فإنه يكون مستاهلا للعقاب .[١]

وان القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بتقرير رسم الدمغة إذ نص فى المادة ٢٠ منه على معاقبة كل من يخالف احكامه بالغرامة وإذ أوجب فى المادة ٢٣ على القاضى ان يحكم على جميع من اشتركوا فى المخالفة علاوة على الغرامة بدفع قيمة الرسوم المستحقة والتعويضات للخزانة على ألا يقل مقدار التعويض عن ثلاثة امثال الرسوم المهربة

---

(١) جلسة ٢٠ / ١٢ / ١٩٤٨ طعن رقم ٧٥٥ سنة ١٨ ق

ولا يزيد على عشرة أمثالها انما قصد ان مخالفة أى حكم من احكامه هو والجداول الملحقة به تستوجب حتما الحكم على المخالفات بدفع الرسم والتعويضات مقدرة فى دائرة الحدود المذكورة . وذلك فى كل الأحوال بلا ضرورة لدخول الخزانة فى الدعوى وبغير حاجة لاثبات أى ضرر معين وقع عليها . وما ذلك إلا لأن التعويضات فى هذا المقام ليست ـ كما هو مفهوم اللفظ فى لغة القانون ـ مقابل ضرر نشأ عن الجريمة بالفعل بل هى فى الحقيقة والواقع ينطوى فيها جزاء جنائى رأى الشارع من الضرورى ان يكمل به الغرامة فى الجرائم الخاصة بالقانون المذكور هو والقوانين الأخرى التى على شاكلته . وهذا هو ما يقتضيه نص القانون على الوجه المتقدم وهو الذى تؤيده الأعمال التحضيرية والمناقشات التى جرت فى البرلمان عند وضعه فانها صريحة فى الدلالة على ان هذه التعويضات ليست ـ مجرد تضمينات مدنية فحسب بل هى أيضا جزاءات تأديبية لها خصائص العقوبات من جهة كونها تلحق الجانى مع الغرامة ابتغاء لتحقيق الغرض المقصود من العقوبة من ناحية كفايتها فى الردع والزجر وإذن فمن الخطأ أن تكتفى المحكمة بالحكم على المهم فى جريمة استعمال دراجة من غير وضع لوحة عليها تدل على تسديد رسم الدمغة بالغرامة دون الزامه فى ذات الوقت بالتعويضات المشار اليها فى المادة ٢٣ من القانون السابق الذكر .(١)

وقضى إن المادة ٢٣ من القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بتقرير رسم الدمغة إذ نصت على انه « علاوة على الجزاءات المتقدم ذكرها يحكم القاضى بدفع قيمة الرسوم المستحقة والتعويضات للخزانة . . الخ » . قد أوجبت على القاضى كلما أوقع عقوبة الغرامة على المتهم بمقتضى المادة ٢٣ من هذا القانون على الجريمة التى وقعت منه أن يحكم ـ ولو من تلقاء نفسه ـ بالتعويضات المذكورة بلا قيد ولا شرط سوى مراعاة حدودها الواردة فى النص . فإن التعويضات فى معنى هذا القانون ليست مجرد تضمينات مدنية صرفا بل هى أيضا جزاء له

---

(١) جلسة ١٢ / ٥ / ١٩٤١ طعن رقم ١٤٥٨ سنة ١١ ق

خصائص العقوبات من جهة أنها تلحق الجانى مع عقوبة الغرامة ابتغاء تحقيق لغرض المقصود من العقوبة من ناحية كفايتها فى الردع والزجر فهى مزيج من الغرامة والتضمينات ملحوظ فيها غرضان : تأديب الجانى على ما وقع منه مخالفا للقانون وتعويض الضرر الذى تسبب فى حصوله برصد ما يتحصل منها لحساب مصلحة الضرائب على وجه التخصيص . ولذلك فهى فى صدد علاقة النيابة العمومية بها تعد من قبيل العقوبات فلا يشترط لايقاعها ان يتدخل من يدعى الضرر ويقيم نفسه مدعيا مدنيا فى الدعوى وهى كعقوبة متروك للقاضى تقديرها فى الحدود التى رسمها له القانون على مقتضى ما يتراءى له من ظروف كل دعوى .(١)

وإن القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ نص فى المادة ٢١ منه على معاقبة كل من يقبل ورقة لم يسدد عنها رسم الدمغة المقرر بمقتضى هذا القانون بغرامة مع أداء الرسوم المستحقة ، ثم نص فى المادة ٢٣ على أن يحكم القاضى ، علاوة على الجزاءات المتقدم ذكرها ، بدفع ثلاثة أمثال الرسوم المهربة . وإذ كان هذا القانون لم يوجب ليحقق الجريمة المشار اليها توفر قصد خاص بل هى تتم بمجرد عدم دفع الرسم فى الحالات التى بينها وكان حين حدد عقوبة مرتكبها لم يفرق فى هذا الشأن بين حالتى الغرامة والجزاءات الاضافية ، مما مفاده أنه كلما أدين ممول بها وحقت عليه الغرامة حقت عليه أيضا تلك الجزاءات ، فإن التفرقة بين الحالتين لمجرد نعت القانون الرسوم التى لم تدفع بأنها مهربة لا يكون لها من سند يبررها .(٢)

جرى قضاء قضاء هذه المحكمة بان عبارة « الحكم بثلاثة أمثال الرسوم غير المؤداه » الواردة فى المادة ٢١ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ الخاص برسوم الدمغة لا تحمل على ظاهر لفظها وإنما ترد إلى

---

(١) جلسة ٣٠ / ١٢ / ١٩٤٠ طعن رقم ٢٦١ سنة ١١ ق

(٢) جلسة ٢٠ / ١٢ / ١٩٤٨ طعن رقم ١٦٦٧ سنة ١٨ ق

معنى مثيلاتها فى القوانين الأخرى المتعلقة بالضرائب والرسوم ، فهذه الزيادة التى يحكم بها هى من قبيل التعويض للدولة فى مقابل ما ضاع عليها من الضريبة أو ما كان عرضة للضياع عليها بسبب مخالفة الممول للقانون ، ومن ثم فانه يكون فى غير محله القول بان هذه الزيادة لا يحكم بها الا إذا كانت الرسوم المستحقة لم تؤد كلها أوبعضها إلى حين رفع الدعوى العمومية .(١)

كما قضى أنه : متى كان الحكم إذ قضى برفض الدفع بعدم قبول الدعوى لمضى ثلاثة أشهر على علم مصلحة الضرائب بوقوع الجريمة دون التقدم بالشكوى للنيابة العمومية أقام قضاءه على أن المادة ٢٨ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ الخاص بتقرير رسم الدمغة . إذ علقت رفع الدعوى العمومية أو اتخاذ إجراءات فيها على مطلب مصلحة الضرائب ، إنما تهدف إلى حماية مصلحة الخزانة العامة والتى تتمثل فى التيسير على الصلحة فى اقتضاء حقوقها من الممولين الخاضعين لأحكام قانون الدمغة مع قيام حسن التفاهم بينها وبينهم ، وان هذه الحالات تغاير الحالات المنصوص عليها فى المادة الثالثة من قانون الاجراءات الجنائية لأن الأولى تمس الجريمة فيها الصالح العام بينما تمس الثانية صالح المجنى عليه الشخصى ، ورتب الحكم على ذلك أن جريمة الامتناع عن تسديد رسم الدمغة فى الميعاد تظل قائمة ويبقى حق رفع الدعوى فيها ثابتا مادام أنها لم تسقط بمضى المدة المقررة قانونا فى المادة (١٥) من قانون الاجراءات الجنائية - فإن ما قرره هذا الحكم هو صحيح فى القانون .(٢)

وإن المادة (١٣) من المرسوم الصادر فى ٢٧ يونيه سنة ١٩٤٥ الخاص برسم الانتاج والاستهلاك على القداحات تقضى بأن يأمر القاضى دائما بمصادرة القداحات . وعلاوة على المصادرة تظل الرسوم

---

(١) جلسة ١٣ / ٤ / ١٩٥٤ طعن رقم ٥٠ سنة ٢٤ ق

(٢) جلسة ١٣ / ٤ / ١٩٥٤ طعن رقم ٥٠ سنة ٢٤ ق

مستحقة بأكملها عن البضائع المصادرة . وإذن فمتى كانت الدعوى قد أقيمت على المتهم لأنه عرض للبيع قداحات غير مدغومة بختم مصلحة الانتاج الدال على سداد الرسم ، وكان الحكم قد دان المتهم وأغفل القضاء بالرسوم الستحقة ، فإنه يكون قد خالف القانون ، أما التعويض فقد جعله القانون جوازياً .[1]

متى كان الثابت أن المحكمة بدرجتيها لم تطلع على المحررات المضبوطة والتى ينازع المتهم فى اعتبارها عقودا مما يستحق عليه رسم دمغة الاتساع ، وكان هذا الاطلاع لازما لمعرفة نوع هذه المحررات ومقدار الضريبة المستحقة عليها بمقتضى القانون ، وكان الحكم فيما انتهى اليه من أن تلك المحررات هى عقود مبرمة بين الشركة التى يمثلها المتهم وبين العملاء لم يورد الأسانيد التى تبرر ما انتهى اليه ، فانه يكون مشوبا بالقصور ، ويتعذر معه على محكمة النقض أن تراقب صحة تطبيق القانون .[2]

وان القصد الجنائى الذى يتطلبه نص المادة (٢٠٦) من قانون العقوبات عن القصد الجنائى الذى تتطلبه المادة ٢٧ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، فالقصد الجنائى فى المادة ٢٠٦ قصد خاص هو العلم بتحريم الفعل ونية استعمال الشىء المقلد أو المزور استعمالا ضارا بمصلحة الحكومة أو بمصلحة الأفراد ، وهو مفترض من التقليد أو التزوير ، وعلى المتهم وحده اثبات عكس هذا القصد أما القصد الجنائى فى المادة الأخرى الخاصة بعلامات الدمغة فقصد عام هو مجرد العلم بالتقليد أو التزوير دون اذن الجهات المختصة ، ولو كان ذلك لأغراض ثقافية أو علمية أو فنية أو صناعية ، مما لايتوافر به القصد الجنائى المنصوص عليه فى المادة (٢٠٦) من قانون العقوبات .[3]

---

(١) جلسة ١ / ٤ / ١٩٥٢ طعن رقم ٨٣٤ سنة ٢١ ق .

(٢) الطعن رقم ١٤٣١ سنة ٢٦ ق - جلسة ٩ / ٤ / ١٩٥٧ س ٨ ص ٣٧٧ .

(٣) الطعن رقم ١٢٢٧ سنة ٢٧ ق - جلسة ٣ / ٢ / ١٩٥٩ س ١٠ ص ١٥٥ .

وأن مؤدى نص المادة الأولى من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ والمواد ١ و١٣ و١٥ من الجدول رقم ٣ الملحق بهذا القانون ، أن المشرع فرض رسم الدمغة المقررة على كافة الاعلانات والاخطارات والتبليغات وما يشاكلها مما نص عليه فى تلك المواد ، سواء كانت حكومية أو خاصة بافراد الناس ، واستثنى من ذلك ما يصدر منها عن السلطات العمومية باعتبارها صاحبة السلطة والسيادة ، ومن ثم فان الاعلانات وغيرها التى تصدر من الهيئات الحكومية عن أعمال خاصة لا تتصل بأعمال السيادة تكون خاضعة لرسم الدمغة ، وقد جاءت المادة ٢١ من اللائحة التنفيذية للقانون الصادر بها القرار رقم ٤٥ لسنة ١٩٥٢ منفذة لمواد القانون السالفة ومبينة نوع الاعلانات العامة المعفاة من رسم الدمغة وطبيعتها وهى الاعلانات والاخطارات العلنية التى تصدر من البرلمان بمجلسيه والحكومة المركزية وفروعها بقصد اعلان أوامر السلطة العامة وما يتعلق بتنفيذ القوانين التى تمس الدولة بصفة مباشرة - أما الاعلانات والاخطارات العلنية التى تصدر من ممثلى السلطة التنفيذة بصفة أخرى ، كما لو حررت بصفتهم رؤساء مجالس بلدية أو قروية أو مجالس مديريات فانها تخضع لرسم الدمغة فى كل الأحوال . ويقع عبء الالتزام بأداء هذه الرسم الى مصلحة الضرائب على عاتق صاحب الجريدة التى تقوم بهذه الاعلانات ، على أن يقوم هو من جانبه بتحصيلها من الجهات المعلنة .(١)

وان مفاد نص المادتين ٢٢ و٢٤ من القانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٤٦ : أن الشارع لم يقرر مصادرة المشغولات الذهبية أو الفضية غير المدموغة ، وهو اذ فعل ذلك لم يجعل أمر مصادرتها منوطا بالقواعد العامة الواردة بالمادة (٣٠) من قانون العقوبات بل قرر بشأنها نظاما خاصا من مقتضاه حفظها على ذمة الدعوى حتى اذا ما صدر حكم نهائى - تقرر حق استردادها بعد دمغها اذا ثبت أنها من أحد العبارات

(١) الطعن رقم ٢٥٥٦ سنة ٣١ ق - جلسة ٣٠ / ١٠ / ١٩٦٢ س ١٣ ص ٦٩٤

القانونية ، وبعد كسرها واستيفاء الرسوم والمصاريف المستحقة ان لم تكون كذلك .[1]

وان مؤدى نص المادة ٢٨ من القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ بتقرير رسم دمغة هو عدم جواز تحريك الدعوى الجنائية - فى جريمة بيع طوابع دمغة سبق استعمالها - قبل صدور طلب كتابى من مصلحة الضرائب . وإذا كان هذا البيان من البيانات الجوهرية التى يجب أن يتضمنها الحكم لاتصاله بسلامة تحريك الدعوى الجنائية ، فإن إغفاله يترتب عليه بطلان الحكم .[2]

ولا يغنى عن النص عليه بالحكم أن يكون ثابتا بالاوراق صدور مثل هذا الطلب من مصلحة الضرائب .

---

(١) الطعن رقم ٩١٢ سنة ٢٣ ق - جلسة ١٦ / ١٢ / ١٩٦٣ س ١٤ ص ٩٢٣

(٢) نقض فى ٨ / ١ / ١٩٦٨ ، مجموعة احكام النقض الجنائية ، السنة ١٩ ، ص ٣٧

الفصل الثانى
التزوير فى الاقرارات الضريبية

١٢٧ - تمهيد

عاقب المشرع الضريبى على التزوير فى الاقرارات الضريبية ، مثال ذلك ما نص عليه فى المادة ٢٥ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ على انه يعاقب بغرامة من خمسة جنيهات إل خمسين جنيها كل من صدرت منه اقرارات كاذبة فيما يتعلق بالديون على التركة بقصد التخلص بطريق الغش من أداء كل أو بعض ضريبة أيلولة على التركات .

أركان الجريمة

يتطلب العقاب على التزوير فى الاقرارات الضريبية ركنا ماديا هو الادلاء ببيانات غير صحيحة ، ومحلا للجريمة هو الاقرارات والأوراق الضريبية الأخرى ، وقصداً جنائيا يتعين فيه توافر نية التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها .

١ - الركن المادى

١٢٨ - تغيير الحقيقة :

يتحقق بالادلاء ببيناتات كاذبة فى الاقرارات وغيرها من الأوراق الضريبية الأخرى التى تقدم تنفيذا للقانون الضريبى سواء تعلقت هذه البيانات بوعاء الضريبة أو بتاريخ نشوئها أو استحقاقها أو بحالة الممول الاجتماعية وغير ذلك من البيانات التى تؤثـر فى تحديـد الضريبـة أو استحقاقها .

ويجب أن يتم هذا التغيير بإحدى طرق التزوير المادى أو المعنوى التى نص عليها قانون العقوبات باعتباره القانـون العام الـذى يتعين الرجوع اليه عند كل نقص .

التزوير فى الاقرارات الضريبية :

من المقرر أن الكذب فى الاقرارات الفردية العرفية لا يعد تزويرا معاقبا عليه ـ وذلك باعتبار أن هذا الكذب لا يتناول إلا حقوقا خاصة لصاحب الاقرار ولا يتناول إلا مركزا شخصيا للمقر ولا يصلح لذلك سندا يحتج به على الغير[١] . على أن المشرع قد خرج عن هذا الأصل فى الاقرارات الضريبية ـ وهى اقرارات فردية عرفية ـ فعاقب على التزوير فيها ، بالنظر أنه القى واجب الصدق على الممولين فيما يدلون به من بيانات تقديرا لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية .

---

(١) نقض ٢١ ابريل سنة ١٩٥٩ ـ مجموعة الأحكام س ١٠ ـ ص ٤٦٢ رقم ١٠٠ ؛ نقض ٢٧ يونيه سنة ١٩٣٢ . مجموعة القواعد جزء ٢ ص ٥٩٧ رقم ٣٦٣ .

٢ ـ المحل

١٢٩ ـ يجب أن يرد تغيير الحقيقة على الاقرارات الضريبية أو غيرها من الأوراق التى تقدم تنفيذا للقانون الضريبى .

وتنبه إلى انه يشترط لوقوع هذه الجريمة أن تقدم الاقرارات والأوراق الضريبية الأخرى إلى الادارة الضريبية ـ وذلك خلافا لما هو مقرر فى جرائم التزوير من وقوع الجريمة بمجرد حصول التزوير ولو لم يستعمل المحرر المزور . وبعبارة أخرى فان التزوير الضريبى محل البحث لا تمتد اليه يد العقاب مالم يقترن بالاستعمال عن طريق تقديم المحرر المزور إلى الادارة الضريبية .

ويترتب على ذلك أن مبدأ تقادم هذه الجريمة يحتسب من تاريخ تقديم الاقرار إلى الادارة الضريبية لا من تاريخ التزوير .

٣ ـ القصد الجنائى

١٣٠ ـ هذه الجريمة عمدية يتطلب فيها القانون توافر القصد الجنائى .

فضلا عن القصد الجنائى العام يجب أن يثبت أن نية الجانى قد اتجهت إلى عدم أداء الضريبة كلها أو بعضها وهو ما يمثل القصد الخاص فى الجريمة .

١٣١ ـ الضرر ليس شرطا

لا محل لتطلب الضرر شرطا مستقلا فى هذه الجريمة ـ ذلك أن الضرر المحتمل يتوافر دائما فى هذه الجريمة ، ويتمثل فى تعريض

المصلحة الضريبية للخطر . ولا يشترط لتمام الجريمة أن يؤدى تقديم الاقرار إلى التخلص من أداء الضريبة بالمعنى الذى سبق أن حددناه عند دراسة جريمة الاحتيال الضريبى بوجه عام .

١٣٢ - العقوبة :

تختلف العقوبات المقررة لهذه الجريمة باختلاف التشريعات الضريبية التى نصت عليها - فمثلا كان القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ قبل الغائه يعاقب على هذه الجريمة بغرامة تماثل الضريبة الذى تعمد الجانى الخلاص منها بطريق الغش .

الباب الثالث

جرائم الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية

١٣٣ - تمهيد :

تتعدد الوسائل التى يضعها المشرع للتحقق من صحة تطبيق القانون الضريبى وذلك بفرض الالتزامات التى من شأن تنفيذها أن يكفل للادارة الضريبية التحقق من الواقعة المنشئة وصحة ربطها وضمان تحصيلها . وقد كان موضوع الرقابة الضريبية من بين الموضوعات التى تناولها بالبحث المؤتمر الدولى الثالث عشر بالتشريع المالى والضريبى المنعقد فى مدريد سنة ١٩٥٩[١] .

ومن أهم مظاهر تلك الرقابة ما يفرضه القانون الضريبى من واجب تقديم الاقرارات والاخطارات ، وتمكين موضفى الضرائب من الاطلاع وعدم اتلاف الأوراق الضريبية قبل انقضاء مدة التقادم التى يسقط بعدها حق الحكومة فى المطالبة بالضرائب وإلزام بعض الأشخاص من التحقق من الوفاء بالضريبة .

---

(١) أنظر العدد ٧٤ من مجلة التشريع المالى والضريبى - مارس سنة ١٩٦٠ .

النصوص القانونية :

عاقبت الفقرة الأولى من المادة ١٧٨ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالسجن كل من تخلف عن تقديم اخطار مزاولة النشاط طبقا للمادة ١٣٣ من هذه القانون .

كما عاقبت الفقرة الأولى من المادة ١٨٧ من هذا القانون بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه فى حالة عدم تقديم الاقرار المنصوص عليه فى المادتين ١٤٠ ، ١٤١ فى الميعاد ، وفى حالة الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات المنصوص عليها فى المادتين ١٤٤ ، ١٤٥ من هذا القانون .

كما نصت المادة ١٨٨ على ان كل ممول يمتنع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى يمسكها إلى مصلحة الضرائب أو عن موافاتها بما طلبته من بيانات يحكم بالزامه بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى امتنع عن تقديمها وبغرامة تهديدية يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير وتاريخ بدء سريانها .

ولا يقف سريان الغرامة الا من اليوم الذى يثبت فيه بتأشير موقع عليه من مندوب مصلحة الضرائب على احد الدفاتر الرئيسية للممول بأن المصلحة قد مكنت من الاطلاع على النحو الذى قضى به الحكم ، وفى هذه الحالة يجوز للمحكمة أن تقيل الممول من كل أو بعض الغرامات المحكوم بها .

وسنقتصر فيما يلى على دراسة الجرائم الآتية :

(أولا) جريمة الاخلال بواجب الإقرار .

(ثانيا) جريمة الإمتناع عن تقديم الاوراق الضريبية .

(ثالثا) جريمة إتلاف الأوراق الضريبية .

(رابعا) جرائم عدم التحقق من الوفاء بالضريبة .

الفصل الأول
الإخلال بواجب الاقرار

١٣٤ - تمهيد

قلنا فيما سبق أن المشرع قد استعان ببعض الأشخاص الخاضعين لقانون الضريبة ففرض عليهم واجب مساعدة الإدارة الضريبة فى التحقق من صحة تطبيق هذا القانون . ومن أهم مظاهر هذه المساعدة ما فرض عليهم من واجب تقديم الاقرارات .

١٣٥ - الإقرار الضريبى :

هو بيان يقدمه الممول إلى الإدارة الضريبية يقر فيه بشئونه الضريبية التى تساعد الإدارة على تعرف مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه .

ويتميز الإقرار الضريبى عن الإقرار بوجه عام ان الممول يقدمه نزولا على نص القانون متضمنا بيانات معينة ، ملتزما بالصدق فى كل ما يضمنه من بيانات ومؤيدا بالأوراق المؤيدة له . هذا بخلاف الاقرار فى القانون العام إذ يصدر عن المقر بناء على مطلق تقديره دون أن يلتزم بمراعاة الصدق فيه أو تأييده بمستند ما .

ونرى - من ناحية أخرى - ضرورة تمييز الاقـرار الضريبى عن الاخطار الضريبى - إذ الأول لا يصدر إلا عن الممول نفسه وينصب على البيانات اللازمة لتحديد مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه . أما الإخطار الضريبى فإنه يتضمن الابلاغ بواقعة معينة يوجب القانون على الممول أو غيره احاطة الادارة الضريبية بها ، وهو ما نصت عليه المادة ٧٨/ من القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١ حين عاقب كل من تخالف عن تقديم اخطار مزاولة النشاط .

ومن هذا يبين ان الاقرار يتميز عن الاخطار فى أمرين :

(١) أنه يصدر من الممول بينما الاخطار قد يصدر من الممول أو غيره

(٢) أنه يتضمن البيانات الى تفيد فى تحديد مدى خضوعه للضريبة وربطها عليه بخلاف الاخطار الذى لا يتعلق إلا بواقعة معينة .

على ان القانون الضريبى لم يلتزم هذا المعيار فى تحديد المقصود بالاقرار أو الاخطار فنص على انه يعتبر من الاقرارات ما يعتبر فى حقيقة من الاخطارات .

والواقع من الأمر أن التمييز بين الاقرار والاخطار فى القانـون الضريبى لا يتعدى النطاق النظرى ، إذ هو لا يحقق أدنى فائدة علمية - ذلك ان القانون يعاقب على عدم تقديم كل منهما فى ميعاده المحدد كما يعاقب على الكذب فى أى منهما .

وقد أوجب القانون تقديم الاقرار فى ميعاد معين وعاقب عـلى عدم تقديمه أو التأخر فى تقديمه عن الميعاد المحدد قانونا - فما هى أركان هذه الجريمة ، وما عقوبتها .

وغنى عن البيان ان جريمة التخلف عن تقديم الاخطار اذ الاقرار الضريبى هى حركة سلبية تتمثل فى صورة الإمتناع أو التأخر فى تقديم عن الميعاد القانونى .

ركنا الجريمة

١ - الركن المادى

١٣٦ - الامتناع أو التأخر

يتمثل الركن المادى فى هذه الجريمة فى صورة الإمتناع عن تقديم الاقرار أو التأخر فى تقديمه عن الميعاد القانونى .

وقد سبق أن بينا أن الملتزم الضريبى هو وحده الذى يقع عليه عاتق الوفاء بهذا الالتزام فإذا وكل الى غيره مهمة الوفاء بهذا الالتزام فلم يقم به هذا الأخير فان ذلك لا يعفى الملتزم من اعتباره مخالفا للالتزام المفروض عليه .

وتطبيقا لذلك قضى بأن « الاقرار السنوى عن الأرباح والخسائر تقديمه واجب حتما على الممول المسئول عن سداد الضريبة لا على مندوبه أو مديريه أو مستخدمه » .[1] وقضى بأن « الأقوال التى لم تصدر عن الممول نفسه ـ وإنما عن اخيه لا تعتبر إقرارا من الممول يمكن الاعتماد عليه أو الأخذ به »[2] .

ولا يشترط لصحة تقديم الاقرار أن يرد فى النموذج الذى حددته اللائحة التنفيذية للقانون ، فهذا النموذج قد أراد به القانون تنبيه الممول الى ما يجب استيفاءه من بيانات إلا انه ليس هناك فى القانون ما يحول دون تقديمه فى أية ورقة عادية مادام قد استوفى البيانات التى ينص عليها القانون[3] .

ولا يعفى الممول من تقديم الاقرار أن يتكشف له انه غير ملزم

---

(١) المحكمة الابتدائية المختلطة فى ٢٣ فبراير سنة ١٩٤٢ مجموعة السكرى ص ١٩٦ رقم ٧٦٩ .

(٢) استئناف مصر ٢٥ يناير سنة ١٩٤٥ مجموعة السكرى ص ٢١٧ رقم ٨٧٨ .

(٣) انظر الاقرار فى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية للأستاذ محمد بدر الدين بمجلة التشريع المالى والضريبى العدد ٧١ ص ٩٦ - ٩٧ .

بأداء الضريبة ـ بأن تتبين الشركة المساهمة ـ مثلا ـ ان سنتها المالية قد انتهت بالخسارة .[1] أو يتبين الوارث أن التركة معفاة من الضريبة .

ويجوز للممول العدول عن الاقرار الذى قدمه واستبدله باقرار آخر طالما تم ذلك فى الميعاد القانونى لتقديم الاقرار .

ويجب تقديم الاقرار الى الادارة الضريبية المختصة ، فلا عبرة بما يقدم من اقرارات الى غير هذه الادارة[2] ، إلا اذا أحيلت الاقرارات الى الجهة المختصة ، وعندئذ يحتسب ميعاد تقديم الاقرار من تاريخ وصوله الى هذه الجهة الأخيرة .

واذا امتنع الممول عن تقديم الاقرار أو تأخر فى تقديمه ثم أوفى بالضريبة المستحقة ، فإن هذا الوفاء لا يحول دون وقوع الجريمة

٢ ـ الركن المعنوى

١٣٧ ـ هذه الجريمة من الجنح المخالفات ـ فلا يلزم لتحققها توافر القصد الجنائى ، وإنما تقع الجريمة بمجرد الخطأ غير العمدى .

وعلى ذلك فليس للممول أن يدفع التهمة المسندة اليه بأنه قد اطمأن إلى وكيلة فى تقديم الاقرار نيابة عنه فلم يقدمه هذا الأخير ، أو انه قد اخطأ فى احتساب الميعاد دون أن يقصد التأخر فى تقديم الاقرار .

العقوبة

١٣٨ ـ وردت هذه الجريمة فى كثير من التشريعات الضريبية ، واختلفت العقوبات المقررة لها باختلاف هذه التشريعات .

---

(١) حسين خلاف ـ الوجيز ـ ص ١٦٠ ـ رقم ٢١٤ .
(٢) محمد بدر الدين حسن ـ المقال السابق ـ ص ٧٣ .

وقد نصت المادة ١٧٨ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على انه يعاقب بالسجن كل من تخلف عن تقديم إخطار مزاولة النشاط (قد يكون تجار أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا أو غير تجارى) طبقا للمادة ١٣٣ من هذا القانون .

كما عاقبت الفقرة الثانية من المادة ١٨٧ من القانون المشار إليه بالغرامة التى لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه إذا لم يقدم الممول الخاضع لضريبة الارباح التجاية والصناعية إقرارا بنيابة مقدار أرباحه أو خسائره .

وكذا إذا لم يقدم الممول الذى يزيد مجموع صافى ايراداته الكلية السنوية الخاضعة للضريبة على حد الاعفاء ـ إقرارا بمجموع ايراداته .
(المادة ١٠٢)

الفصل الثانى

الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية

١٣٩ - تمهيد :

بينما فيما تقدم أن القانون قد خول موظفى الإدارة الضريبية المتمتعين بصفة الضبط القضائى سلطة الاطلاع على الدفاتر والمستندات وغيرها من الأوراق الضريبية .

وتأكيدا لهذه السلطة وحتى تباشر الإدارة الضريبية سلطتها فى الرقابة الضريبية أوجب القانون الضريبى على من يحوز الأوراق الضريبية التى يرغب مأمور الضرائب فى الاطلاع عليها أن يقدمها إليه عند طلبها وعاقب على الإمتناع عن تقديمها . ومن أمثلة التشريعات التى نصت هذه الجريمة القانون رقم ٥٧ سنة ١٩٨١ (المادة ١٨٧ / ٣) والقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ (المادة ٢٩) .

وسندرس فيما يلى أركان هذه الجريمة ثم العقوبة المقررة لها .

أركان الجريمة

(١) الركن المادى

١٤٠ - الامتناع : يتعين على من يحوز الأوراق الضريبية المراد

الاطلاع عليها أن يقدمها إلى مأمور الضرائب عند كل طلب . ويتحقق الإمتناع بعدم تقديم هذه الأوراق عند طلبها ولو لم يسبقه اعلان سابق . ولا يحول دون وقوع الجريمة أن يطلب المتهم من مأمور الضرائب الاطلاع على هذه الأوراق بعد سبق امتناعه عن تقديمها إليه .

ويعتبر امتناعا عن تقديم الأوراق الضريبية أن يغلق الممول محله فى التاريخ الذى حدده مأمور الضرائب للاطلاع عليها . وقد قضى مجلس الدولة الفرنسى بأنه يعد امتناعا أن يغلق الممول باب منشأته فى التاريخ الذى حدده له مندوب الإدارة الضريبية للاطلاع[1] .

ويشترط أن يتم الاطلاع فى المكان الذى توجد به الأوراق المراد الاطلاع عليها وفى أثناء ساعات العمل العادى .

والمراد بساعات العمل العادى أوقات العمل بالنسبة إلى المنشأة أو الشخص الذى ترى الإدارة الضريبية استعمال سلطتها فى الاطلاع لديه[1] . لا أوقات العمل العادى للإدارة الضريبية .

وإذا وجه مأمور الضرائب خطابا إلى الممول باحضار دفاتره ومستنداته الضريبية إلى مكتبه بالإدارة أو طالبه بتقديمها إليه فى غير الساعات المحددة لعمله ، فامتنع الممول عن تقديم هذه الأوراق لا يعد هذا الإمتناع جريمة .

٢ ـ المحل

١٤١ ـ يجب أن يرد الإمتناع المذكور على الدفاتر التى يقضى قانون التجارة أو غيره من القوانين بامساكها وغيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الايرادات والمصروفات .

(١) راجع مجلس الدولة الفرنسى فى ١٠ يوليه سنة ١٩٥٧ دالوز ١٩٥٨ . رقم ٢٠ .
(٢) مرسى فهمى ـ الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ـ سنة ١٩٥٦ ـجزء ٢ ص ٥٥ .

أما القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ (المادة ٢٩) فانه يتعين تطبيقا له أن يرد الامتناع على الدفاتر والسجلات والأوراق المالية ومستندات الايرادات والمصروفات والحسابات والمحررات أو الاشياء الخاضعة لضريبة الدمغة .

فلا عقاب على الإمتناع عن تقديم أوراق أخرى غير التى أوجب القانون تقديمها . مثال ذلك : الإمتناع عن تقديم أوراق شخصية لا علاقة لها بتنفيذ أحكام القانون الضريبى .

٣ ـ الركن المعنوى

١٤٢ ـ هذه الجريمة عمدية ، يتعين فيها توافر القصد الجنائى العام . فيلزم أن يعلم الجانى بأن الادارة الضريبية قد طلبت منه تقديم الأوراق التى امتنع عن تقديمها وأنه يحوز فعلا هذه الأوراق .

ويتعين أن تتجه إرادته إلى هذا الإمتناع ، فإذا سرقت أو فقدت أو أخفيت الأوراق المطالب بتقديمها مما حال بين المتهم وبين تقديمها ، لا يمكن نسبة الامتناع إليه .

١٤٣ ـ العقوبة :

يعاقب على هذه الجريمة فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (المادة ١٨٧ /٣) بالغرامة التى لا تقل عن مائتى جنيه ولا تتجاوز خمسمائه جنيه ، وفى القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ (المادة ٢٩) بالغرامة التى لا تقل عن عشرة جنيهات ولا تزيد على مائتى جنيه[١] .

(١) قضت محكمة القاهرة الابتدائية بضرورة التمييز بين الامتناع أصلا ولو بسوء نية عن تقديم الدفاتر وبين الامتناع بعد تقديم الدفاتر وبعد المحاسبة وربط الضريبة عمدا بسوء نية أيضا لستر جريمته ، فبينما يحكم على الممتنع ابتداء بالغرامة وبالتهديدات المالية مع تعرضه لتقدير أرباحه تقديرا مبالغا فيه إذا لم يقدم دفاتره ، فان الواجب فى هذه الحالة ضبط جسم الجريمة .

وقد نص القانـون الأول فى المادة (٨٨) عـلى أنه فضـلا عن الغرامة المذكورة يحكم على الجناة بتقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى لم يقدموها وبتهديدات مالية يحدد الحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير وتاريخ بدء سريانها . ولا يقف سريانها إلا من اليوم الذى يثبت فيه بتأشير موقع من مندوب المصلحة على أحد الدفاتر الرئيسية للممول أن المصلحة قد مكنت من الإطلاع الذى قضى به الحكم .

على أنه متى قام صاحب الشأن بتنفيذ ما قضى به الحكم فيـما يتعلق بالإطلاع فإنه يجوز للمحكمة دائماً بناء على طلبه أن تعفيه من كل أو بعض التهديدات المالية المحكوم بها(١).

(١) أنظر نقض - (٢٧ فبراير سنة ١٩٤٤ مجموعة الجرف جزء ٢ ص ٢٨٣ مبدأ ٢٧٩ ومجموعـة السكرى ص ٣٦٩ رقم ١٥١٤) .

الفصل الثالث

إتلاف الأوراق الضريبية

١٤٤ - تمهيد :

أوجب المشرع فى بعض الأحوال حماية للمصلحة الضريبية أن يمنع كل من يحوز أوراقاً تفيد فى التحقيق من صحة تنفيذ القانون الضريبى عن إتلاف هذه الأوراق قبل انقضاء مدة التقادم التى يسقط بعدها حق الحكومة فى المطالبة بالضرائب التى يقررها هذا القانون . مثال ذلك ما نص القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ فى المادة ٢٩ .

ونبحث فيما يلى أركان هذه الجريمة ثم العقوبة المقررة بها .

١ - الركن المادى

١٤٥ - يتحقق إتلاف الأوراق الضريبية بجعلها غير صالحة للغرض الذى أعدت من أجله مما يؤدى إلى الحيلولة دون الاستفادة منها فى التحقيق من صحة تطبيق القانون الضريبى .

٢ ـ المحـــل

١٤٦ ـ يتعين أن يرد الإتلاف على المحررات والأوراق الضريبية الأخرى المشار إليها فى جريمة الامتناع السـابقة . ويشتـرط أن تكون الأوراق المتلفة صالحة لإثبات ما يراد معرفته بشأن ضريبة لم يسقط بعد حق الحكومة فى المطالبة بها .

ولا يحول دون وقوع الجريمة أن تكـون الأوراق الضريبيـة محل الإتلاف مملوكة للمتلف نفسه . وهنا تبدو الحكمة من إفراد نص خاص لهذه الجريمة ، وعدم ترك العقاب عليها للقواعد العامة . وعلة تجريم هذا الاتلاف ولو صدر من مالك الأوراق المتلفة هو ما أراد به القانون من إحكام الرقابة الضريبية بفـرض بعض الواجبـات التى من شأنها تمكين الادارة من التحقق من صحة تطبيق القانون الضريبى .

٣ ـ الركن المعنوى

١٤٧ ـ هذه الجريمة عمدية ، يتعين فيها توافر القصد الجنائى العام ، فلا عقاب على الإتلاف غير العمدى فيتعين أن يعلم الجـانى بكنه الأوراق التى أتلفها وأنه لم يسقط بعد حق الحكـومة فى المـطالبة بالضريبة .

ويلزم أن تتجه إرادة الجانى إلى الإتلاف ، فلا عقاب إذا شب حريق فى منشأة الممول أتى على ما لديه من دفاتر ومستندات .

ومتى توافر هذا القصد وقعت الجريمة دون ما حاجة إلى تطلب قصد خاص ، أى قصد التهريب من أداء الضريبة .

٤ ـ العقوبة

١٤٨ ـ يعاقب على هذه الجريمة بعقوبة الغرامة التى أسلفنا بيانها بشأن جريمة الإمتناع عن تقديم الأوراق الضريبية .

ولا محل لتطبيق العقوبة المنصوص عليها فى المادة ٣٦١ عقوبات ، ذلك أن القانون الضريبى إذ أفرد نصاً خاصا بجريمة الاتلاف المذكورة فانه قد نسخ بذلك النص العام فى الحدود التى قررها . وتطبيقا لذلك فانه لا يحول دون وجوب تطبيق العقوبة المنصوص عليها فى القانون الضريبى أن يكون الجانى لا يملك الأوراق الضريبية التى أتلفها .

الفصل الرابع

عدم التحقق من الوفاء بالضريبة

١٤٩ - تمهيد :

إحكاماً للرقابة الضريبية فرض القانـون الضريبى عـلى بعض الأشخاص واجب التحقق من الوفاء بالضريبة ، وعاقب على مخالفة هذا الواجب .

وندرس فيما يلى ركنى هذه الجريمة ثم العقوبة المقررة لها .

١ - الركن المادى

١٥٠ - يتمثل الركن المادى من هذه الجرائم فى فعل ينطوى على عدم التحقق من الوفاء بالضريبة .

وقد وردت بمختلف التشريعات الضريبية صور كثيرة لمخالفـة واجب التحقق من هذا الوفاء مثالها .

١ - أداء حقوق التركة إلى الورثة أو الموصى لهم أو الموهوب لهم

دون أن يقدموا شهادة من مصلحة الضرائب دالة على تسديد ضريبة الأيلولة على الخزانة أو على التركه غير مستحق عليها ضرائب (المادة ٣١ / ٢ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤) .

٢ ـ أن يسمح المصرف أو المحل أو الشخص الذى يشتغل عادة بتأجير الخزائن ـ بفتح الخزانة المؤجرة للمتوفى فى غيبة مندوب مصلحة الضرائب (المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤)

٣ ـ (أ) كل من وقع أو قبل أو أستعمل عقدا أو محررا أو غيره لم تؤد عنه ضريبة الدمغة المستحقة .[١]

(ب) كل من توسط فى التعامل أو فى تحصيل قيمة سندات أو أوراق تجارية أو أى محرر لم تؤد عنه الضريبة المستحقة .

٢ ـ الركن المعنوى

١٥١ ـ هذه الجرائم من الجنح المخالفات ، فلا يلزم فيها توافر القصد الجنائى بل يكفى لوقوعها أن تصدر عن خطأ غير عمدى من الجانى .

٣ ـ العقوبة

١٥٢ - تختلف العقوبة المقررة لكل من هذه الجرائم باختلاف التشريعات الضريبية التى نصت عليها .

---

(١) المادة ٣٣ أ من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ .

(٢) المادة ٣٣ ب من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ .

الفهرس

الكتاب الأول
فى
الجرائم الضريبية

القسم الأول
النظرية العامة للجريمة الضريبية

الباب الأول
الجريم الضريبية بوجه عام

المبحث الأول
تعريف الجريمة الضريبية

المبحث الثانى
الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية

المبحث الثالث
شرعية الجريمة الضريبية وعقوبتها

المطلب الأول
القاعدة

المطلب الثانى
نتائج القاعدة

المطلب الثالث
نطاق قانون العقوبات الضريبى

(أولا) نطاق القانون من حيث الزمان

المطلب الرابع
أسباب الإباحة

المطلب الخامس
تقسيمات الجرائم الضريبية

الباب الثانى
أركان الجريمة الضريبية

الفصل الأول
الركن المادى

المبحث الأول
عناصر الركن المادى

المطلب الأول
النشاط الإجرامى

المطلب الثانى
النتيجة

المطلب الثالث
علاقة السببية

المبحث الثانى
الشروع والمحاولة

المبحث الثالث
المساهمة الجنائية

المطلب الأول
الفاعل الأصلى

المطلب الثانى
الشريك

الفصل الثانى
الركن المعنوى

المبحث الأول
الأهلية الجنائية

المبحث الثانى
الخطأ

الباب الثالث
العقوبة

الفصل الأول
نظرية الجزاء الضريبى

(أ) الغرامة الضريبية

(ب) غرامة المصادرة

(جـ) المصادرة

الفصل الثانى
العـود

الباب الرابع
الخصومة الجنائية الضريبية

الفصل الأول
الضبط القضائى

المبحث الأول
مأمور الضبط القضائى

المبحث الثانى
سلطة مأمورى الضبط القضائى

المطلب الأول
إجراءات الاستدلال

المطلب الثانى
إجراءات التحقيق

الفصل الثانى
القيد الوارد على سلطة النيابة العامة فى رفع الدعوى الجنائية

الفصل الثالث
الصلح الجنائى الضريبى

القسم الثانى
أحكام الجرائم الضريبية

الباب الأول
جريمة التهريب الضريبى

الفصل الأول
التهريب الضريبى الجمركى

جريمة التهريب الضريبي الجمركى
(أولا) أركان الجريمة

١ ـ محل التهريب

٢ ـ الركن المادى

٣ ـ الركن المعنوى

الفصل الثانى
الاحتيال الضريبى

المبحث الأول
جريمة الاحتيال الضريبى بوجه عام

١ ـ الركن المادى

٣ ـ الركن المعنوى

المبحث الثانى
الاحتيال فى مجال ضريبة الملاهى

المبحث الثالث
جريمة استعمال طابع دمغة سبق استعماله

المبحث الرابع
جريمة إساءة استعمال أختام دمغة الضرائب

الفصل الثانى
التزوير فى الاقرارات الضريبية

الباب الثالث
جرائم الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية

الفصل الأول
الإخلال بواجب الاقرار

ركنا الجريمة

الفصل الثانى
الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية

أركان الجريمة

الفصل الثالث
إتلاف الأوراق الضريبية

أركان الجريمة

الفصل الرابع
عدم التحقق من الوفاء بالضريبة

أركان الجريمة

رقم الإيداع بدار الكتب
١٩٩٠ / ٢٣٧٦

الترقيم الدولى : ٠ - ٠٥٦٨ - ١٣ - ٩٧٧

مطابع الأهرام التجارية - قليوب - مصر

تجليد الفرماوى رقم ٩ ، ١١ شارع قصر اللؤلؤة بالفجالة . القاهرة . تليفون ٩٠٧٩٢٨

